



Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Direito - FD

**MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: NECESSIDADE DE REFORMAS PARA
A GARANTIA DE UMA EFETIVA JUSTIÇA FISCAL**

EMILANIO JUNIO CUNHA GOMES

BRASÍLIA
2015

Universidade de Brasília – UnB

Faculdade de Direito – FD

EMILANIO JUNIO CUNHA GOMES

**MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: NECESSIDADE DE REFORMAS PARA
A GARANTIA DE UMA EFETIVA JUSTIÇA FISCAL.**

Monografia desenvolvida sob a orientação
do Professor Pós-Doutor Antônio Moura
Borges como requisito para a conclusão do
curso de Graduação em Direito na
Universidade de Brasília.

BRASÍLIA

2015

EMILANIO JUNIO CUNHA GOMES

**MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: NECESSIDADE DE REFORMAS PARA
A GARANTIA DE UMA EFETIVA JUSTIÇA FISCAL.**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB, pela banca examinadora composta por:

Professor Doutor Othon de Azevedo Lopes
Presidente da Banca

Professor Doutor Guilherme Bicalho
Membro da Banca Examinadora

Professor Doutor Rafael Santos de Barros
Membro da Banca Examinadora

Professor Mestre Pedro Júlio Sales D'Araújo
Professor Mestre e Suplente

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela sua infinita bondade para com a minha vida.

*Aos meus pais, Elza da Cunha Oliveira e Emílio Ferreira
Gomes pelo apoio incondicional.*

*À minha irmã Euziane da C. Gomes, por sempre ter se
predisposto a entender minhas angústias.*

*Aos meus amigos, que estiveram comigo nesses momentos
de percalços e que me motivaram a seguir em frente.*

*Aos docentes membros desta Banca, por serem uma
referência em minha vida.*

*A todos que, direta ou indiretamente, torcem pelo meu
sucesso.*

RESUMO

A matriz tributária Brasileira é considerada uma das mais regressivas do mundo, sendo que se verifica um esforço contínuo em tributar justamente aqueles que têm menor poder aquisitivo. Isso nos mostra que a justiça fiscal consubstanciada no princípio da capacidade contributiva não tem sido observada. Por meio de um recorte que é feito em relação a alguns tributos, quais sejam, IPVA, IPTU, IGF e os incidentes sobre bens e serviços, faz-se uma análise crítica no âmbito dos três poderes sobre como se têm comportado as respectivas esferas de poder para solucionar a regressividade da matriz tributária brasileira, aproximando-se ou afastando-se da colimada justiça fiscal. Na esfera do executivo, foi analisado o IPTU em cinco municípios, quais sejam, Porto Alegre, Recife, Fortaleza, Curitiba e Belo Horizonte. Nesse ponto, analisou-se quais os fatores que levam à majoração das alíquotas, no sentido de melhorar a questão da regressividade, estabelece-se uma análise comparativa e se propõe as melhores formas de fixação que sejam mais eficazes no combate às injustiças sociais. A forma como se dá a tributação sobre o consumo também foi objeto do presente estudo e se revela que aí reside a forma mais perversa da regressividade fiscal, sendo que as alíquotas fixadas não observam a capacidade econômica do contribuinte, onerando, sobremaneira, as camadas mais pobres, que tem mais da metade de seus rendimentos corroídos pela tributação, sendo que quantidade ínfima dos rendimentos dos mais abastados é deduzida pela respectiva exação. Tem-se que 48,44% da arrecadação são provenientes da tributação sobre o consumo, o que torna nítida uma regressividade crônica nos tributos incidentes sobre bens e serviços. No âmbito do judiciário traz-se um caso muito emblemático do IPVA, que é a possibilidade de estender sua incidência a embarcações e aeronaves. Por fim, no âmbito do legislativo, são trazidos para fazer valer a incidência do IPVA a embarcações e aeronaves projetos de lei com essa proposta. Ademais, analisa-se as propostas legislativas do IGF, como formas de retrain a regressividade fiscal da matriz tributária brasileira e de concretizar o escopo de uma tributação mais justa.

PALAVRAS CHAVES: Regressividade - Capacidade Contributiva – Matriz tributária brasileira – justiça fiscal – IPVA – IPTU – Tributação sobre o consumo – IGF – Essencialidade – Extrafiscalidade – Desigualdades Sociais – Solidariedade.

SUMÁRIO

Sumário.....	06
INTRODUÇÃO.....	08
CAPÍTULO 01 – PANORAMA DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL.....	09
1.1 Compreensões do Fenômeno da Justiça Fiscal.....	09
1.2 A instituição do tributo como garantia da justiça social.....	09
1.3(Des) necessidade da natureza compulsória do tributo.....	12
1.4 Solidariedade e Justiça Fiscal.....	14
CAPÍTULO 02 – CASOS CONCRETOS DE APLICAÇÃO DA (IN)JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL E O FENÔMENO DA REGRESSIVIDADE.....	17
2.1 O IPTU face aos mecanismos de efetivação da justiça tributária.....	17
2.1.1 Alíquotas do IPTU aplicadas no Município de Porto Alegre.....	20
2.1.2 Alíquotas do IPTU aplicadas ao município de Recife.....	20
2.1.3 Alíquotas do IPTU aplicadas no Município de Fortaleza.....	21
2.1.4 Alíquotas do IPTU aplicadas no município de Belo Horizonte.....	22
2.1.5 Alíquotas do IPTU aplicadas no município de Curitiba.....	22
2.2 Tributação sobre o consumo e a regressividade como retrocesso na concretização da justiça fiscal.....	23
2.2.1 Cenário atual da tributação sobre o consumo na renda da população e apontamento de soluções para a regressividade.....	26
CAPÍTULO 03 - CASOS JUDICIAIS DE APLICAÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	34
3.1 O IPVA e a extensão a embarcações e aeronaves.....	34
CAPÍTULO 04 - PROJETOS DE LEI/EMENDA À CONSTITUIÇÃO PARA A EFETIVA GARANTIA DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL	
4.1 Propostas de emenda à Constituição (140/2012) em relação à incidência do IPVA a embarcações e aeronaves.....	39

4.2 A instituição do IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas e os reflexos para o fenômeno da justiça social.....	42
4.2.1 Projeto de Lei Complementar nº 202/1989.....	43
4.2.2 Projeto de Lei nº 277/2008.....	44
4.2.3 Posicionamento Crítico sobre a instituição do IGF.....	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	53

INTRODUÇÃO

Um estudo que analise a estrutura da matriz tributária brasileira e que critique políticas que reforcem sua natureza regressiva faz-se deveras importante para a atual conjuntura social do Brasil, marcada pela exclusão e marginalidade sociais.

Dessa forma, propõe-se com este trabalho um estudo recortado de exações que podem contribuir para a observância do princípio da capacidade contributiva, indo além de um estudo meramente analítico, criticando e propondo formas que poderiam viabilizar a construção da justiça social.

Como pressupostos do presente estudo têm-se a análise de tributos nos âmbitos dos três poderes da República Federativa do Brasil. Tem-se, dessa forma, uma visão panorâmica das forças que atuam para garantir ou retrainir um maior equilíbrio na matriz tributária Brasileira.

Entende-se que uma análise do Imposto de Renda, por exemplo, seria interessante para o tema em questão. Ocorre que por não constituir pontos críticos que marcam a regressividade fiscal, não constituem objeto do presente trabalho, inobstante o registro de sua indubitável importância para o tema geral da justiça fiscal.

Ademais, faz-se um recorte e se escolhe alguns tributos de diferentes competências para possibilitar uma análise não apenas comparativa, mas também constitutiva da própria matriz tributária brasileira e que atende não apenas ao estudo da regressividade, mas que é tônica de políticas recentes e efervescentes do cenário atual e midiático por que passa o Brasil.

CAPÍTULO 01 – PANORAMA DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL

1.1 Compreensões do fenômeno da Justiça Fiscal

Para análise apurada dos fenômenos que permeiam a famigerada justiça social no âmbito tributário, cabe salientar a necessidade de se depreender os sentidos que ela evoca. Uma primeira acepção é a que a relaciona com uma forma de consubstanciação da justiça distributiva.

Nessa toada, tem-se que os contribuintes veem-se num prisma de onerações e benefícios. Sendo que, de acordo com a capacidade contributiva de cada um, parte de seu patrimônio é destacada em prol do benefício, que não é necessariamente revertido em seu favor, não obstante ter suportado tal encargo.

Nasce daí a percepção de que o direito tributário deve se pautar sob a ótica da solidariedade, que tem fundamento em preceitos emanados da própria constituição. Esta preceitua que a República Federativa do Brasil tem por objetivo fundamental a construção de uma sociedade solidária.

Há que se ponderar que existe um comando normativo para que o Estado busque vias de se concretizar a solidariedade fiscal. Dessa forma, existe uma noção bem clara de causa e consequência. Existe a obrigatoriedade legal do pagamento obrigatório de impostos que se traduz em políticas públicas do Estado, direcionadas a perfis específicos de contribuintes, tendo o condão de alcançar a isonomia fiscal, quando a sua arrecadação e aplicação se dá de forma a observar, mormente, o princípio da capacidade contributiva.

O art. 3º da Constituição Federal dispõe que um dos objetivos da República brasileira consiste em construir uma sociedade livre, justa e solidária. As limitações à indiscriminada instituição e cobrança de tributos, estão em última análise concentradas na ideia de justiça tributária, sendo esta consequência direta do objetivo fundamental da República de construção de uma sociedade justa.

1.2 A instituição do tributo como garantia da justiça social

Constituem deveres do Estado a instituição e a cobrança de tributos para a sua própria manutenção e para atender aos mais diversos anseios e necessidades de seu povo. Há que se

salientar a necessidade da observância da capacidade contributiva que se gradua de acordo com o poder aquisitivo do contribuinte, no sentido de suportar os encargos tributários proporcionalmente à sua capacidade de contribuir.

O ideal é que a tributação contribua para otimizar a distribuição de renda da população, inibindo, pelo peso do tributo, a formação de grandes fortunas individuais, permitindo-se, em contrapartida, que uma maioria menos privilegiada possa desfrutar de melhores condições de vida, de forma que ambos possam desfrutar do bem-estar social.

Nessa perspectiva, as discriminações que tenham a pretensão de causar exclusão de contribuinte de uma regra tributária geral ou de privilégio fiscal justificável, constitui ofensa aos direitos humanos, uma vez que não respeitará a igualdade aventada no artigo 5º da Constituição brasileira.

Da mesma forma, o proibitivo legal da utilização do tributo com efeito confiscatório, atua de modo a viabilizar o direito de propriedade.¹

É razoável a imposição que se estabelece analisando-se o caso concreto, consoante as exigências geográficas e temporais e observando os fins econômicos e sociais de cada tributo.

Nessa linha, ressalva Villegas, que há confisco quando se está diante de exigência tributária que exceda a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que vão além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado.²

A Constituição Federal aduz sobre as limitações ao poder de tributar, que enunciam direitos básicos do cidadão frente à ânsia arrecadatória do Estado. Tem a pretensão, dessa forma, de conferir eficácia à relação do cidadão-contribuinte com o Fisco, os valores normatizados pelo parâmetro constitucional Brasileiro e dotar de força normativa os dispositivos dos direitos fundamentais e princípios da justiça fiscal limitadores da tributação. Esta, nessa perspectiva, redistribui a riqueza e tem uma função que lhe é inerente dar consecução aos grandes ideais de justiça fiscal.

¹ Tal princípio decorre do direito de propriedade, que coíbe o confisco ao estabelecer prévia e justa indenização quando da desapropriação. Por tal razão, analisa-se a soma de todos os tributos devidos pelos contribuintes e não somente o tributo isoladamente. Deve-se aplicar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Nesse sentido, a súmula 323 do STF prenuncia que “É INADMISSÍVEL APREENSÃO DE MERCADORIA COMO MEIO COERCITIVO PARA O PAGAMENTO DE TRIBUTOS.”

²Villegas, Hector. *Curso de Direito Tributário*, trad. Roque Antonio Carrazza, São Paulo, Ed.Revista dos Tribunais, 1989, p. 89.

As pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária, sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Nas relações com eles, submete-se a um rígido regime jurídico. Assim, *regem suas condutas de acordo com as regras que veiculam os direitos fundamentais e que colimam, também, limitar o exercício da competência tributária, subordinando -o à ordem jurídica.*³

A ordem jurídica define tributo como contribuição pecuniária e compulsória, desde que prevista em lei, exigida pelo Estado, calculada com base nos diversos fatos geradores, como auferir renda, possuir propriedade, pelo consumo de produtos ou serviços, guardando relação com a capacidade contributiva, de modo que o Estado possa obter fundos financeiros para garantir o bem-estar social indistintamente aos que vivem sob seu controle jurisdicional.

O Estado tem natureza eminentemente social e solidária, vez que todas as pessoas que vivem naquela comunidade são niveladas no momento de auferir os benefícios proporcionados pela receita decorrente da arrecadação, pois os recebem, na mesma intensidade, os que contribuíram com maiores quantias, os que contribuíram com menores valores e, igualmente, aqueles declarados por lei como isentos.⁴

O Estado, nesse prisma, torna-se responsável pela prosperidade material e moral daqueles que estão sob sua jurisdição, bem como a responsabilidade de proporcionar-lhes bem-estar. Por tal razão, arrecada o tributo, pois nele enxerga a sustentação financeira das necessidades para investir e manter a organização social e a sua máquina administrativa.

Para tanto, deve o Estado utilizar o produto da arrecadação do tributo para realizar uma justa distribuição de riquezas. Esse objetivo é perpetrado mediante o emprego de uma ação econômica, porém de cunho eminentemente social, vez que tem por escopo compensar as desigualdades sociais, por meio da taxa evolutiva do tributo, visando a inibir o crescimento vertiginoso das riquezas individuais de uma classe minoritária, para que ocorra o fortalecimento econômico de uma grande maioria desfavorecida.⁵

O Estado deve utilizar a receita originária da arrecadação do tributo de modo a regular a produção, como medida econômica para atingir benefícios sociais, para preservar a livre

³ Carrazza, Roque Antonio. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1986, p. 140.

⁴ Luiz Antonio Ramalho Zanoti, Maria de Fátima Ribeiro. O TRIBUTO COMO FATOR DE GERAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL E DO BEM-ESTAR SOCIAL. Pág. 09

⁵ Luiz Antonio Ramalho Zanoti, Maria de Fátima Ribeiro. O TRIBUTO COMO FATOR DE GERAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL E DO BEM-ESTAR SOCIAL. Pág. 10.

concorrência interna, garantir o direito da livre iniciativa e impedir ataques eminentemente especulativos de economias externas que visem a, tão somente, debelar a economia interna.

O Estado deve utilizar recursos arrecadados da receita tributária de modo a fomentar a circulação econômica, de modo a atuar como agente propulsor da economia nas situações específicas em que se observam estagnação dos meios circulantes, concedendo, para atingir tal fim colimado, subsídios fiscais ou financeiros, isenções ou até mesmo imunidades tributárias. Ou, em sentido contrário, diminuir o dinheiro circulante, com o objetivo de inibir o consumo dos contribuintes, de modo que haja interferência no campo econômico, a atingir metas inflacionárias satisfatórias.

1.3 (Des) necessidade da natureza compulsória do tributo.

A obrigação de pagar tributos acaba por irritar o contribuinte. Em uma análise histórica, vê-se que há representações muito marcantes de renitência para adimplir tal obrigação imposta pelo Estado. Isso poderia até em certa medida ser compreensível, pois em termos puramente aritméticos, tais “deduções” tributárias acabam por gerar uma oneração ao contribuinte, causando seu empobrecimento. Além de que não se vê que o contribuinte fica plenamente satisfeito com a forma de gerenciamento dos recursos financeiros auferidos.

Contudo, foram desenvolvidas teorias que justificam ética e politicamente o lançamento tributário. Paul Leroy Beaulieu sustenta a tese de que o Estado presta serviços para a massa de contribuintes, e, portanto, necessita de tais recursos para que possa atingir esse objetivo.

Para teóricos como Montesquieu e Bodin, o tributo se assemelha a um prêmio de seguro que, o contribuinte paga, para o Estado, como contraprestação pela segurança que este fornece às pessoas e à garantia de gozo de seus bens.⁶

Laferrière e Waline têm uma visão mais socializante acerca da concepção do tributo, pois defendem a tese de que ele se constitui no ônus decorrente da solidariedade social que atinge a todos os membros de uma determinada comunidade, na medida da capacidade contributiva de cada um, ausente a expectativa do contribuinte de receber obrigatoriamente do Estado, como retorno, a mesma proporção de benefício⁷.

⁶ MARINS, James. *Justiça Tributária e Processo Tributário (ensaios)*. Curitiba: Universitária Champagnat, 1998, p. 22-26.

⁷ MARINS, James. *Justiça Tributária e Processo Tributário (ensaios)*. Curitiba: Universitária Champagnat, 1998, p. 24.

Para Ferreiro Lapatza, notável defensor da ideologia econômica liberal, cada um deverá contribuir tributariamente com uma quantidade proporcional à utilidade das prestações que recebe do Estado. Há, ainda, a ‘teoria do sacrifício igual e do sacrifício proporcional’, segundo a qual, em síntese, propõe a ideia geral de igualdade como algo justo e desejável [e, portanto] todos os indivíduos de uma comunidade devem ser iguais na hora de suportar o peso dos tributos.⁸

Vê-se, dentro desse panorama, que as variadas justificativas éticas e jurídicas se dão em consonância com a visão que cada autor tem no que atine à intervenção do Estado na seara econômica, delas emergindo uma abordagem mais voltada ao pensamento liberal ou com um enfoque mais social.

Deve ser ressaltado que a política tributária, embora consista em instrumento de arrecadação tributária, necessariamente não precisa resultar em imposição.⁹ O governo pode fazer política tributária utilizando-se de mecanismos fiscais através de incentivos fiscais, de isenções entre outros mecanismos que devem ser considerados com o objetivo de conter o aumento ou estabilidade da arrecadação de tributos.¹⁰

Sempre que a tributação impedir ou dificultar a realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório. Será desmedida também a tributação se os governos pretenderem arrecadar tributos, ultrapassando a soma necessária de dinheiro para o atendimento das necessidades sociais. Tal tributação provoca a transferência de valores dos contribuintes para o fisco, sem finalidade social. Enfim, é tributação social aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais.¹¹

A reforma constitucional tributária deverá promover prioritariamente, a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social. Uma reforma tributária, além de guardar respeito à Constituição Federal, deve representar os anseios da sociedade brasileira,

⁸ MARINS, James. *Justiça Tributária e Processo Tributário (ensaio)*. Curitiba: Universitária Champagnat, 1998, p. 24.

⁹ MELLO, Gustavo Miguez de. *Umavisão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativo s relacionados com uma reforma tributária in Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil. Mapa Fiscal Editora, Sup. Esp. I Congresso o Bras. de Direito Financeiro, 1978, RJ, p. 5.*

¹⁰ MARINS, James. *Justiça Tributária e Processo Tributário (ensaio)*. Curitiba: Universitária Champagnat, 1998, p. 24.

¹¹ WAGNER, José Carlos Graça. *Penalidades e Acréscimos na Legislação Tributária. Resenha Tributária*. SP, 1979, p. 310. Escreve o autor: A tributação social se atende ao que cumpre ao Estado, por força de sua própria razão de ser, não podendo este, sob a alegação de ser o anseio da sociedade, transcender ao seu fim natural, para ingressar na esfera das demais dimensões humanas. A própria lei tem um limite, que transcende. Esse limite é a natureza humana.

observando como objetivos a promoção da justiça tributária, valendo-se da função social do tributo, que se presta a redistribuir a renda e diminuir a desigualdades sociais e regionais; a desoneração da carga tributária, sobretudo das incidências sobre a produção e a atividade econômica; a simplificação e busca da eficiência do sistema tributário; a preservação do pacto federativo e a salvaguarda do estatuto do contribuinte, com respeito aos princípios constitucionais e aos direitos fundamentais. Em síntese, a proposta de reforma constitucional desejável é aquela formatadora de um Sistema ¹²Tributário Nacional justo e eficiente.

1.4 Solidariedade e Justiça Fiscal

As concepções de solidariedade e de justiça fiscal se relacionam a ponto de se poder dizer que a imposição fiscal, ou seja, o pagamento compulsório de impostos, tem como resultado determinar um comportamento solidário, que, por sua vez, promove uma justiça distributiva. ¹³

Trata-se de uma “solidariedade” compulsória, que se perfaz no pagamento de impostos, cuja receita é, atualmente, a principal fonte de recursos públicos para o financiamento do Estado, e é com esses recursos que o Estado concretiza, mormente a partir da execução de políticas públicas, direitos. E isso decorre de uma afirmação certa: a concretização de direitos custa dinheiro. ¹⁴

A limitação é tanto formal quanto material, constituindo-se em critérios que ajudam a melhor distribuir a onerosidade da carga tributária conforme a capacidade econômica do

¹² MORAES, Germana de Oliveira. Palestra ministrada no Seminário sobre Reforma Tributária, promovida pelo Conselho da Justiça Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em março de 2003, Fortaleza – CE

¹³ Pinheiro Faro, Julio. JUSTIÇA FISCAL E SOLIDARIEDADE: Deveres fundamentais e a concretização de direitos fundamentais.

¹⁴ Por exemplo: PINHEIRO FARO, Julio. El deber de financiación de los derechos fundamentales. In: STORINI, Claudia; DEL REAL, J. Alberto (coord.). Tendencias actuales del constitucionalismo en América Latina. Madrid: Aranzadi (no prelo); PINHEIRO FARO, Julio. Administración pública, realización y financiación de los derechos fundamentales. In: DEL REAL, J. Alberto; ENRÍQUEZ, Gastón J.; RODRÍGUEZ, Luís G. (eds.). La maquinaria del derecho en Iberoamérica: constitución, derechos fundamentales y administración. México, DF: Universidad de Nuevo León (no prelo); AMARAL, Gustavo. Direito, escassez e escolha: critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010; PINHEIRO FARO, Julio. Mínimo existencial e o dever de pagar tributos, ou financiando os direitos fundamentais. Constituição, Economia e Desenvolvimento – Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, n. 1. Curitiba: ABDConst, 2009; IMMORDINO, Giovanni; PAGANO, Marco. The cost of rights: an economic analysis. Diritto & Questioni Pubbliche, n. 4. Palermo: Università Degli Studi di Palermo, 2004; HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. The cost of rights: why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton, 1999; POSNER, Richard. The cost of rights: implications for Central and Eastern Europe – and for the United States. Tulsa Law Journal, vol. 32, n. 1. Oklahoma: University of Tulsa College of Law, 1996.

contribuinte¹⁵, que pode ser entendida como a possibilidade concreta de cumprir um conjunto de prestações tributárias¹⁶.

A capacidade econômica de contribuir, se devidamente aplicada e observada, tem como resultado a materialização da justiça distributiva fiscal (ou tributária). Nesse sentido, trata-se de uma expressão da solidariedade, e, assim, limitada, devendo-se observar o peso fiscal das exigências tributárias¹⁷, evitando-se um duplo resultado: que do contribuinte seja exigido algo que ele não pode suportar e que ele não se sinta explorado pelo Estado, já que, dependendo do nível da carga tributária, haverá uma clara sujeição forçada do contribuinte em transferir tanto parte de sua renda quanto parte de seus bens para o Estado, “prejudicando sua própria capacidade de subsistir ou de investir”¹⁸.

O dever de pagar impostos não pode significar para o contribuinte uma transferência compulsória de renda ou de propriedade para o Estado, devendo o Estado adotar parâmetros que inviabilizem essa situação. Como é muito difícil ao Estado estabelecer um limite específico para cada contribuinte de acordo com sua respectiva capacidade econômica, é preciso que toda a carga tributária, e não a incidência de cada tributo isoladamente ou dos tributos exigidos por cada ente político, seja avaliada para que não haja transferência compulsória de bens e rendas entre contribuinte e Estado.

A outra limitação material é a regra da proibição de que sejam concedidos privilégios que tratem desigualmente contribuintes em situações equivalentes, seja em razão de sua ocupação profissional ou da função por eles exercida seja quanto à denominação jurídica de seus títulos, rendimentos ou direitos.

Por essa regra proibitiva, todas as distinções permitidas pelo ordenamento jurídico (imunidades, isenções, anistia, subsídios, remissão, concessão de crédito presumido, cobrança de pedágios) não podem ser arbitrárias, devendo haver uma forte razão social para existirem, não

¹⁵ COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 15. 10 GAFFURI, Gianfranco. Il senso dellacapacità contributiva. In: PERRONE, Leonardo; BERLIRI, Claudio (coord.). Diritto tributario e Corte Costituzionale. Napoli: EdizioniScientificheItaliane, 2006, p. 30.

¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva, igualdade e justiça. Revista Brasileira de Direito Constitucional, n. 2. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 88.

¹⁷ MOSCHETTI, Francesco. Capacità contributiva. In: EnciclopediaGiuridicaTreccani. Roma: IstitutodellaEnciclopedia Italiana, 1988, p. 5.

¹⁸ CASALTA NABAIS, José. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 316

podendo ser simplesmente criadas ou concedidas, a fim de que não violem a vedação ao tratamento anti-isonômico.¹⁹

¹⁹ Pinheiro Faro , Julio. JUSTIÇA FISCAL E SOLIDARIEDADE: Deveres fundamentais e a concretização de direitos fundamentais. Pág. 32

CAPÍTULO 2 – CASOS CONCRETOS DE APLICAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL E O FENÔMENO DA REGRESSIVIDADE

2.1 O IPTU face aos mecanismos de efetivação da justiça tributária

Os critérios mais utilizados para o alcance da justiça fiscal são o da progressividade das alíquotas e o da isenção. A legislação tributária municipal estabelece os valores em que estão fixadas as alíquotas e quais os critérios utilizados para atribuir isenção.

Para que o munícipe possa usufruir da isenção do IPTU faz-se necessária e suficiente que comprove que preenche os requisitos legais. Quanto à aplicação ou não de alíquotas progressivas e suas respectivas intensidades, isso fica condicionado às metodologias de cálculo adotadas pelos municípios. O IPTU é progressivo na medida em que suas alíquotas são definidas de acordo com a capacidade contributiva dos munícipes.

Assim, para a efetivação da justiça tributária quando da aplicação do imposto, torna-se importante buscar o desenvolvimento de um estudo criterioso visando estabelecer metodologias de cálculo mais eficientes para o IPTU, em que os critérios de progressividade estejam explícita e criteriosamente presentes. E para se harmonizar justiça social com aumento da arrecadação torna-se necessária a determinação de alíquotas progressivas adequadas em relação a esses dois objetivos.²⁰

O incremento da arrecadação depende *a priori* da utilização de uma ou mais das seguintes alternativas: aumento do valor das alíquotas, atualização da Planta Genérica de Valores Imobiliários (PGVI), tornando o valor venal dos imóveis o mais próximo possível do valor de mercado, e ampliação do cadastro de imóveis para tributação junto ao órgão fazendário (Carvalho Jr., 2006).

É comumente entendido que existem dois tipos de progressividade, quais sejam a fiscal e a extrafiscal. A progressividade extrafiscal tem fulcro na aplicação de alíquotas que crescem com o passar do tempo, na medida em que se observa o descumprimento dos prazos estabelecidos pelo poder público para o adequado aproveitamento do solo urbano. Observa-se que, no Brasil, é muito aplicada em caso de terrenos em que não há edificações. Por outro lado, a progressividade

²⁰ Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. P. 107

fiscal baseia-se na fixação de alíquotas coerentes de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes.

Vê-se que seria interessante que as políticas adotadas pelos municípios refletissem a progressividade e a uniformidade do imposto além de observar o princípio da capacidade contributiva, pois não só respeitaria a lei, mas também seria um mecanismo de efetivação da justiça social.

Na pesquisa aqui expendida²¹, verifica-se que os procedimentos que são adotados pelos diferentes municípios do Brasil variam substancialmente, e, portanto, vige metodologias as mais diversas, algumas apontando para uma progressividade linear e não linear, outras regressivas. Observa-se, desta feita, ampla liberdade de ação.

A Constituição Federal (1988) em seus art. 156 e 182 ventila sobre as diretrizes do IPTU e estabelece a premissa de que sua arrecadação necessariamente observe os princípios da justiça tributária.

O Código Tributário Nacional, em seu capítulo III, Seção II, art.32 do CTN (Código Tributário Nacional), estabelece que o IPTU é um imposto municipal. Em decorrência disso, a administração, as políticas que serão realizadas, bem como as diretrizes adotadas, como os cálculos correlatos, devem ser estabelecidos no âmbito dos municípios.

O art. 33 do CTN é expresso quanto ao estabelecimento do cálculo do IPTU. O cálculo de tal imposto é calculado pelo produto de uma alíquota pelo valor venal da propriedade, levando-se em consideração a terra e as benfeitorias (construções) que tenham natureza permanente, sem incluir o valor de outros bens mantidos no imóvel, em caráter permanente ou temporário, observando as finalidades de uso e/ou exploração.

Então, a base de cálculo do IPTU é o valor venal da unidade imobiliária e, pela inexistência legal de um procedimento que seja padrão para o seu cálculo que abarque a universalidade de municípios brasileiros, inobstante as divergências socioeconômicas, ele permanece com seu cálculo de acordo com o que preceitua o CTN.

Um caso especial para o IPTU muito frequente no Brasil é o de terrenos não edificadas que, em consequência da progressividade extrafiscal, são penalizados com uma tributação superior à dos imóveis construídos (Carvalho Jr., 2006).

²¹ Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. P.107.

A soma do valor venal do terreno com o da edificação constitui o valor venal de uma unidade imobiliária para fins tributários. O padrão de construção do imóvel, a área em que se localiza são fatores importantes que influenciam no valor da construção.

Quando há uma Planta Genérica de Valores Imobiliários (PGVI) em um determinado município, cada região ou via pública apresenta certo valor a cada metro quadrado e se consegue estabelecer o valor do terreno de cada logradouro por certo intervalo de tempo, já que o mercado de imóvel é muito fugaz.

Dessa forma, o valor integral de um terreno poderá ser calculado multiplicando-se sua área total pelo valor do metro quadrado. Já as finalidades de uso e os padrões de construção constituem os pressupostos que servem de base para determinar o valor venal das edificações.

Sobre as alíquotas do IPTU, no Brasil são vários os critérios que estabelecem seus custos: valor venal, padrão de construção, localização e tamanho dos imóveis.

Um sistema regressivo de tributação admite uma única alíquota que é aplicada a todos os imóveis independentemente de seu valor venal, ou qualquer outro critério adotado para sua valoração.

Já em um sistema progressivo, torna-se necessário um conjunto de alíquotas (pelo menos duas) hierarquizadas por valor que deve manter uma relação de pertinência com os níveis adotados de valoração dos imóveis. Em algumas cidades funciona um sistema progressivo em que os importes das alíquotas são variados de acordo com um dos critérios citados, em outras, são adotados mais de um critério.

Em Belém, Belo Horizonte, Curitiba, Fortaleza, Natal, Recife e São Paulo e adotado um sistema de IPTU progressivo, no qual as alíquotas são determinadas em função do valor venal dos imóveis.²²

Goiânia e Florianópolis também admitem um regime de progressividade, porém os critérios adotados são localização e tamanho das unidades imobiliárias, respectivamente. Em Salvador, a progressividade das alíquotas é baseada no padrão construtivo das propriedades. Algumas cidades, como Nova Iguaçu e São Gonçalo, praticam um sistema progressivo de alíquotas relacionado a mais de um critério: valor venal e localização. Por outro lado, Brasília,

²² Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. Pág. 107

Aracaju, Cuiabá, João Pessoa, Porto Alegre, Rio de Janeiro e Vitoria permanecem com um sistema regressivo de alíquotas.²³

a) Em Porto Alegre, não existe progressividade. Vigora apenas uma alíquota para cada tipo de imóvel (residencial e não residencial). Porém, são atribuídas uma alíquota reduzida aos imóveis utilizados na produção agrícola, e alíquotas mais elevadas aos terrenos não edificados (progressividade extra fiscal), conforme a tabela 1.

Tabela 1 – Alíquotas do IPTU aplicadas no Município de Porto Alegre

TIPO DE IMÓVEL	ALÍQUOTA
Residencial	0,85%
Não Residencial	1,10%
Utilizado na produção agrícola	0,03%
Terreno não edificado	1,5% a 6,0%
Terreno com projeto arquitetônico (*)	0,95%
Terreno com projeto arquitetônico (**)	1,20%

Fonte: Elaboração própria baseada nos dados da Prefeitura Municipal de Porto Alegre — Secretaria da Fazenda (2010).

* Projeto de imóvel residencial aprovado pela Prefeitura.

** Projeto de imóvel não residencial aprovado pela Prefeitura.

b) Em Recife, vigem cinco alíquotas para cada tipo de imóvel incidentes sobre o mesmo número de faixas de valores venais. Existe progressividade linear nos dois casos (tabela 2).

Tabela 2 - Alíquotas do IPTU aplicadas ao município de Recife

FAIXA DE VALORES VENAIS (EM R\$)		ALÍQUOTA	ALÍQUOTA
De	Até	Residenciais	Não Residenciais

²³ Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. Pág. 107

-	17.631,21	0,60%	1,00%
17.631,21	65.588,10	0,80%	1.25%
65.588,10	153.038,90	1,00%	1,50%
153.038,90	349.097,95	1,20%	1,75%
349.097,95	>349.097,95	Imóveis não edificados (terrenos)	

Fonte: Elaboração própria baseada nos dados da Prefeitura Municipal do Recife — Secretaria de Finanças (2010).

c) Em Fortaleza, existem Três alíquotas para os imóveis residenciais e duas para os não residenciais. O sistema adota também redutores para cada faixa, conforme a tabela 3.

Tabela 3 - Alíquotas do IPTU aplicadas no Município de Fortaleza

Faixas de valores venais (em R\$)		Alíquota	Alíquota	Redutor (em R\$)
De	Até	Residenciais	Não Residenciais	
-	58.500,00	0,60%	1,00%	Não há
58.500,00	210.600,00	0,80%	1,00%	117,00
210.600,00	>210.600,00	1,40%	2,00%	1.380,00
Terrenos não edificados (*)		1,00%		Não há
Terrenos não edificados (**)		2,00%		2.106,00

Fonte: Elaboração própria baseada nos dados da Prefeitura Municipal de Fortaleza — Secretaria de Finanças — Sefin (2010).

* Logradouros em áreas desprovidas de infraestrutura Urbana.

** Logradouros em áreas que possuam infraestrutura Urbana.

d) Em Belo Horizonte, são utilizadas três alíquotas linearmente progressivas para os imóveis residenciais e uma para os não residenciais (regressividade), conforme tabela 4.

Tabela 4 – Alíquotas do IPTU aplicadas no município de Belo Horizonte

Faixas de valores venais (em R\$)		Alíquota	Alíquota
De	Até	Residenciais	Não Residenciais
-	350.000,00	0,80%	1,60%
350.000,00	500.000,00	0,90%	1,60%
500.000,00	>500.000,00	1,00%	1,60%
Terrenos não edificadas (*)		Terrenos não edificadas(**)	
1,00%		3,00%	

Fonte: Elaboração própria baseada nos dados da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte — Secretaria de Finanças (2010).

* Logradouros com menos de três melhoramentos.

** Logradouros com três ou mais melhoramentos.

e) Em Curitiba encontra-se a metodologia mais sofisticada para o cálculo do IPTU. O sistema admite nove alíquotas para os imóveis residenciais e cinco para os nãoresidenciais (progressividade não linear em ambos os casos). Sobre os terrenos não edificadas, são aplicadas cinco alíquotas linearmente progressivas. O sistema admite ainda dois tipos de progressividade: a do imposto recomendada pela Constituição Federal e a progressividade graduada oriunda do cálculo do valor do imóvel (efeito “cascata), conforme o item “Observação” na tabela 5.

Tabela 5 – Alíquotas do IPTU aplicadas no município de Curitiba

Faixas de valores venais (em R\$)		Alíquotas imóveis residenciais	Faixas de valores venais (em R\$)		Alíquota de Terrenos
De	Até		De	Até	
-	29.271,00	0,20%	-	14.634,00	1,00%
29.271,01	36.647,00	0,25%	14.634,01	29.271,00	1,50%
36.647,01	51.283,00	0,35%	29.271,01	43.906,00	2,00%
51.283,01	65.919,00	0,55%	43.906,01	73.177,00	2,50%

65.919,01	95.190,00	0,75%	73.177,01	>73.177,00	3,00%
95.190,01	139.097,00	0,85%	<p>Observação - A tabela de alíquotas é progressiva graduada em razão do valor do imóvel. De modo que:</p> <p>a) Imóveis residenciais de até R\$ 29.271,00 pagam alíquota de 0,20%.</p> <p>b) Os imóveis acima desse valor também começam com a alíquota de 0,20% sobre os primeiros R\$ 29.271,00.</p> <p>c) O que exceder esse valor até R\$ 36.647,00 (2o teto), ou seja: R\$ 7.376,00 será tributado em 0,25%.</p> <p>d) O que exceder os primeiros R\$ 36.647,00 até o 3o teto de R\$ 51.283,00 será tributado em 0,35%. E assim sucessivamente.</p>		
139.097,01	139.097,00	0,95%			
183.004,01	223.910,00	1,00%			
226.910,01	>226.910,00	1,10%			
Faixas de valores venais(em R\$)		Alíquotas imóveis não residenciais			
De	Até				
-	36.649,00	0,35%			
36.649,00	51. 283,00	0,55%			
51. 283, 01	65.919,00	0,85%			
65.919,01	80.555,00	1,60%			

Fonte: Elaboração própria baseada nos dados da Prefeitura Municipal de Curitiba — Secretaria de Finanças (2010).

Destarte, deve-se haver uma metodologia de cálculo que atenda aos princípios da seletividade e capacidade econômica. Além disso, entende-se que, em que pese as especificidades de cada município, deve-se haver a adoção de políticas de fixação de alíquotas ou critérios de valoração que respeitem a progressividade fiscal de maneira expressa e minuciosa. Somente com tais medidas, mesmo que pontuais para um imposto individualmente considerado, propugnar-se-á a justiça fiscal *in loco*, de modo a reduzir efeitos perniciosos da má tributação geral.

2.2 Tributação sobre o consumo e a regressividade como retrocesso na concretização da justiça fiscal.

A principal fonte de arrecadação de receitas em nosso Estado é a tributação sobre o consumo. Tal diretriz viola flagrantemente o princípio da capacidade contributiva, o que torna a matriz tributária brasileira extremamente regressiva.

Tal sistema, com matriz profundamente regressiva onera aqueles que menos têm condições de contribuir, o que colabora para a formação de uma sociedade menos justa, aumentando as diferenças abissais entre as camadas sociais no Brasil.

Pelo fato de incidir sobre as diversas fases do processo produtivo de bens e serviços, a tributação sobre o consumo é a principal marca da matriz tributária brasileira. Patrimônio, renda e consumo, como bases de incidência dos tributos, representam a integralidade do produto da arrecadação tributária. Mas o consumo é a base de incidência tributária com a maior fatia desse bolo.

A tributação sobre o consumo apresenta-se atualmente como a principal marca da matriz fiscal no Brasil. E é responsável por incidir nas diversas fases do processo de produção tanto de bens como de serviços. Mas é sobre o consumo que há maior arrecadação fiscal, dentre as bases de incidência tributária como sobre patrimônio, renda e consumo.

Do total da carga tributária brasileira, os tributos incidentes sobre o patrimônio representam 3,52%, sobre a renda 24,14%, e sobre o consumo 68,20%. Nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), esses indicadores representam respectivamente 5,4%, 36,9% e 30,4%. Observe-se que, com a soma dos indicadores, não se chega à totalidade. O restante do percentual é atribuído, em regra, à seguridade social, que não pode ser vista como base de incidência.²⁴

O fenômeno da tributação indireta também é latente nesse escopo, pois se consubstancia em um encargo fiscal que repercute na cadeia de consumo, na medida em que transfere o ônus tributário ao consumidor final por meio da inserção do tributo no preço ou serviço, o que incorre em um custo adicional ao consumidor.

Dessa forma, ocorre uma cisão entre o chamado contribuinte de direito, que se encontra no polo passivo, sendo o responsável pela obrigação tributária de acordo com previsão legal e aquele que arca economicamente com o ônus em si, que figura como contribuinte de fato.

A jurisprudência do STJ (Superior Tribunal de Justiça) firmou-se o entendimento de que o contribuinte de fato não integra a relação jurídico-tributária. Por assim ser, não pode pleitear em ação de repetição de indébito eventual crédito em relação ao qual tenha tido encargo financeiro.

A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus

²⁴ Gassen, Valcir. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar quem ganha menos.

financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 903.394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010).

A opção do legislador foi de incutir à produção e ao consumo a figura fatos geradores e não ao consumo. Deve-se arcar com o ônus de arrecadar os agentes econômicos e não os consumidores, o que propicia uma arrecadação tributária mais eficaz.

No Brasil, a tributação sobre o consumo é composta precipuamente pelos impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), pela COFINS, PIS e CIDE - Combustível. Cada um desses impostos é de competência de um ente político distinto e incide, de alguma forma, sobre o consumo de bens e serviços.

TRIBUTO	COMPETÊNCIA	REGIME	BASE DE INCIDÊNCIA
IPI	Federal	Não cumulativo	Importação e produção de produtos industrializados.
COFINS	Federal	Misto	Importação, produção e comercialização de bens e serviços.
PIS	Federal	Misto	Importação, produção e comercialização de bens e serviços.
CIDE-Combustíveis	Federal	Cumulativo	Importação e Comercialização de petróleo e gás natural e seus derivados e álcool combustível.
ICMS	Estadual	Não-Cumulativo	Circulação de mercadorias e prestação de serviços de

			transporte interestadual e intermunicipal de comunicação.
ISS	Municipal	Cumulativo	Prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos na base do ICMS, definidos em Lei Complementar.

2.2.1 Cenário atual da tributação sobre o consumo na renda da população e apontamento de soluções para a regressividade

Verifica-se que a incidência dos tributos incidentes sobre o consumo, representa parte significativa da carga tributária no Brasil, o que não ocorre em países desenvolvidos, que tributam mais a renda. Isso pode ocorrer, pois sob o ponto de vista da eficiência econômica a falta de ônus na poupança propicia o investimento, o que possibilita o crescimento econômico.

E, mesmo que consumir não tenha erigido como fato gerador de tributo no Brasil, a verdade é que o consumo é pesadamente tributado em nosso ordenamento, muitas vezes, por mais de um tributo simultaneamente, como ocorre na aquisição de mercadorias diretamente da fábrica por um não contribuinte de ICMS, operação na qual incidem IPI e ICMS tributos que, apesar de possuírem diferentes hipóteses de incidência descritas na lei, oneram igualmente o consumo de bens.²⁵

Segundo dados do IPEA a tributação sobre o consumo é a que mais arrecada no Brasil. Ocupando a segunda posição o Imposto de Renda, a Contribuição Previdenciária e a Contribuição Sindical. Por fim, a tributação sobre o capital e outras rendas.

Não existe, no Brasil, distribuição equitativa do ônus tributário. Dessa forma, os estudos têm revelado que o sistema tributário brasileiro tributa, em termos proporcionais, aqueles que detêm menor poder aquisitivo para tanto, vislumbrando aí o caráter regressivo dos impostos.

²⁵ Silva, Rafael Santos de Barros. Gassen, Valcir. Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e democracia. P. 192

Tomando-se como parâmetro o salário mínimo, as famílias com renda de até dois salários mínimos pagam 48,8% da renda em tributos, o que não ocorre com famílias de alta renda, pois em famílias com renda acima de 30 salários mínimos o percentual é de 26,3%.

Dessa forma, a carga tributária que incide sobre os estratos mais pobres da sociedade é mais alta, o que faz com que seu poder de compra seja reduzido, e que não seja observado o princípio da capacidade contributiva.

Desta feita, o contribuinte mais pobre não consegue suportar a carga tributária, sem que isso prejudique suas condições de existência.

Verifica-se que é algo comum entre os países como o Brasil que são classificados como em desenvolvimento auferirem receita tributária com a tributação embutida nos preços finais das mercadorias e serviços.

Para que ocorra uma mudança estrutural na matriz tributária brasileira, que é marcada pela regressiva, faz-se necessária uma melhor distribuição dos tributos existentes, precipuamente os que incidem sobre bens e serviços.

Deve-se, portanto, valorizar o famigerado princípio da transparência tributária - insculpido no art. 150 par. 5º da Constituição da República ²⁶ -, pois os efeitos dos impostos incidentes sobre o consumo - cuja tributação é incorporada ao preço final dos bens e serviços acabam por gerar uma sensação de anestesia fiscal.

Isso acarreta uma verdadeira alienação no contribuinte sobre o valor dos tributos que paga e aplaca as pretensões de formar uma consciência cidadã sobre o que é arrecadado e como esses tributos são efetivamente aplicados. Observa-se, dessa forma, que há reduzida transparência fiscal, e isso deve ser combatido.

Uma das formas de se garantir uma maior transparência fiscal nos sistema tributário brasileiro seria excluir o montante do imposto de sua base de cálculo.²⁷

Como não se verifica uma unificação dos tributos sobre o consumo, o que se dá em torno de um único imposto sobre o valor agregado, a transparência fiscal apenas retroage.

²⁶ *InVerbis*: § 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

²⁷ Nesse sentido "(...) Combatendo aquilo que é conhecido por cálculo por dentro como já salientado quando se tratou das questões relativas ao ICMS, principal tributo sobre o consumo no Brasil. Essa forma de calcular o tributo por dentro cria uma distorção entre a alíquota nominal do imposto e sua alíquota real, uma vez que a carga fiscal efetivamente paga é bem maior do que a prevista no texto legal. *Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D'Araújo e Sandra Regina da F. Paulino*. Pág. 226.

Uma diversidade normativa, como tem se verificado de legislações de toda ordem, quais sejam, federais, estaduais e municipais acaba por contribuir para que haja uma atmosfera muito descoordenada entre os entes federativos que são responsáveis pela arrecadação, precipuamente os denominados contribuintes de fato.²⁸

A não cumulatividade representa outra forma de se atingir maior justiça fiscal pela implementação de medidas que desonerem o setor produtivo e, conseqüentemente, contribuam para a redução do gravame fiscal final incidente no bem ou serviço. A adoção desse princípio permitiria, ainda, um aumento da produtividade e eficiência com respectiva redução dos custos de produção, por meio de uma desverticalização da economia. Todas essas conseqüências refletiriam na redução do preço final dos bens e serviços de consumo, beneficiando, assim, o contribuinte de fato.²⁹

Além disso, é importante que a tributação sobre o consumo seja seletiva. Dessa forma, nos bens supérfluos deve incidir uma carga tributária mais pesada. Em contrapartida, nos bens que são considerados essenciais ou de primeira necessidade, uma carga mais branda. Assim, também se verifica a observância da capacidade de quem contribui, pois o ônus de tributar varia segundo a concentração de bens classificados em essenciais ou supérfluos.

Deve-se adotar uma alíquota que seja proporcionalmente maior para os Estados aos quais se destinam as transações interestaduais. Isso pode significar que os recursos sejam transferidos em maior escala para os Estados menos desenvolvidos, o que acaba por dar efetividade a um dos objetivos da República Federativa do Brasil, insculpido no art.3º da Carta da República, qual seja, reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Hoje, no Brasil, o que se observa é que, por força de lei, apenas o IPI será necessariamente seletivo, enquanto o ICMS “poderá ser seletivo” e, em relação ao ISS, nada se dispõe. O disposto na Constituição de que o ICMS, considerando a essencialidade dos bens e serviços, objeto do gravame tributário, pode ser seletivo e, não o sendo pela legislação estadual e

²⁸ A uniformização da cobrança permitiria assim, entre outras vantagens, uma maior simplicidade do sistema, facilitando sua compreensão pelo contribuinte e efetivando uma maior transparência. Permitiria também o aumento da eficiência econômica e melhoria na alocação de recursos uma vez que facilitaria a arrecadação e fiscalização por meio de uma estrutura única em todo o território nacional. Dessa forma, combateria a evasão e a sonegação fiscal, aumentando o montante a ser recolhido pelo Estado. Além disso, possibilitaria ainda uma maior harmonização e integração do Brasil com seus demais parceiros do MERCOSUL, visto que nosso país é o único do bloco a possuir mais de um imposto sobre circulação e consumo. *Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D'Araújo e Sandra Regina da F. Paulino*. Pág. 227

²⁹ *Idem*.

distrital, fere os objetivos a serem alcançados pela República Federativa de, por exemplo, erradicar a pobreza, pois os pobres e miseráveis em termos econômicos são os mais atingidos pela regressividade da matriz tributária brasileira.³⁰

O que se deve considerar, é que muito embora exista uma orientação distinta para cada espécie tributária incidente sobre o consumo, deve-se compreender que por meio de uma interpretação sistemática da Constituição, a fixação das alíquotas de todos esses tributos deve necessariamente observar o princípio da seletividade.

Os produtos de primeira necessidade, quais sejam, os de gênero alimentício constantes na cesta básica, não devem ser tributados ou devem ter alíquotas menores, o que, de certa forma, poderia contribuir para tornar a matriz tributária brasileira mais equilibrada, de modo a reduzir os encargos fiscais das pessoas de baixa renda.

Como esses tributos são muito regressivos, é necessário que haja a observância da seletividade que adequaria a taxação das alíquotas ao princípio da capacidade contributiva, tornando esses tributos menos agressivos ao poder aquisitivo dos mais pobres. A tributação sobre o consumo, nessa toada, transforma-se, então, em instrumento para reduzir as desigualdades fiscais com alíquotas que desoneram o contribuinte de fato. Isso reequilibra a matriz tributária brasileira, tornando-a mais progressiva.

Tem-se que, em contrapartida, não constitui um problema em si mesmo o fato de a tributação sobre consumo ser regressiva. Isso deve ser tomado como algo que é natural, que não se pode evitar. Um problema que é recorrente em todo lugar do mundo. O problema que é apontado no Brasil é a concentração tributária na matriz do consumo. O que se faz em detrimento da renda e do patrimônio. Isso acarreta, no cálculo total, uma tributação nacional, tomada em sua integralidade, regressiva.

Consoante estudo do IPEA (2009) verifica-se a desagregação da carga tributária brasileira em percentual do PIB, conforme demonstra o quadro abaixo³¹:

³⁰ ValcirGassen, Pedro Júlio Sales D'Araújo e Sandra Regina da F. Paulino. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.

³¹ BRASIL. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/2010_nt016_marco_dimac.pdf>. Acesso em 20 ago. 2010.

ANO	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Impostos Federais sobre a produção	6,17	5,95	6,52	6,48	6,14	6,24	6,88	6,00
IPI	1,25	1,05	1,09	1,12	1,14	1,18	1,23	0,88
Cofins+PIS/PASEP	4,30	4,36	4,98	5,04	4,76	4,77	4,98	4,67
Demais	0,62	0,54	0,45	0,32	0,24	0,29	0,66	0,45
Impostos Federais sobre a renda e patrimônio	7,37	7,15	7,04	7,80	7,67	8,11	7,30	6,93
IR (Pessoas Físicas e Jurídicas)	5,12	4,85	4,66	5,26	5,17	5,42	5,85	5,55
CSLL - Demais (inclui CPMF)	0,84	0,92	1,00	1,17	1,13	1,25	1,40	1,37
	1,41	1,37	1,38	1,38	1,38	1,44	0,05	0,01
Impostos e Contribuições sobre a folha de pagamento	7,22	7,06	7,27	7,60	7,88	7,93	8,10	8,75
Sistema “S” e salário educação FGTS e INSS;	0,53	0,49	0,53	0,50	0,56	0,55	0,59	0,61
Previdência Pública	6,33	6,25	6,33	6,60	6,76	6,82	6,97	7,50
	0,36	0,31	0,41	0,50	0,56	0,57	0,55	0,65
Impostos estados/municípios	10,65	10,72	10,93	11,04	11,15	10,98	11,35	11,32
ICMS	7,13	7,07	7,19	7,29	7,33	7,12	7,47	7,36
ISS	0,58	0,57	0,61	0,66	0,71	0,74	0,79	0,83
IPVA	0,47	0,46	0,46	0,49	0,52	0,55	0,57	0,64
IPTU								
Demais	0,48	0,48	0,47	0,46	0,46	0,45	0,43	0,45
	1,99	2,14	2,21	2,13	2,13	2,13	2,09	2,04

Analisando a tabela, pode-se concluir rapidamente sobre qual fato gerador os tributos incidem com maior intensidade. Além disso, é possível estabelecer uma comparação entre a

intensidade da matriz tributária do consumo em relação às matrizes da renda e o patrimônio. Verifica-se que só o percentual referente ao ICMS é maior que a soma de todos os tributos federais sobre a renda e o patrimônio.

Dessa forma, a percepção de injustiça não só sensível apenas em âmbito jurídico, haja vista a inviabilidade do princípio da Capacidade Contributiva, mas também se comprova econômica e estatisticamente. Isso aumenta mais o abismo de classes existentes no Brasil, fomentando concentrações de riquezas.

A incidência dos tributos sobre as matrizes do patrimônio, renda e consumo aprofunda as desigualdades sociais, porque onera muito mais quem tem menos condições de pagar. A carga tributária considerada em si mesma está dentro da faixa médios países. Pois, enquanto que no Brasil o percentual é de 34,7%, a média da OCDE é de 36,1%, dados de 2007³². O que se torna um grande problema é como a distribuição é injusta, além de que não existe uma devida contraprestação aos contribuintes.

A matriz tributária, por sua vez, seria então excessiva para aqueles que constituem os estratos mais baixos, com pouco poder aquisitivo. Como a matriz do consumo é a mais tributada, a população de menor renda tem mais da metade de seus rendimentos comprometidos com o pagamento de tais tributos, e o pior, é que essa população não possui consciência disto, nem condições para possuir tal consciência, pois é justamente a parcela alijada de condições dignas de educação.³³

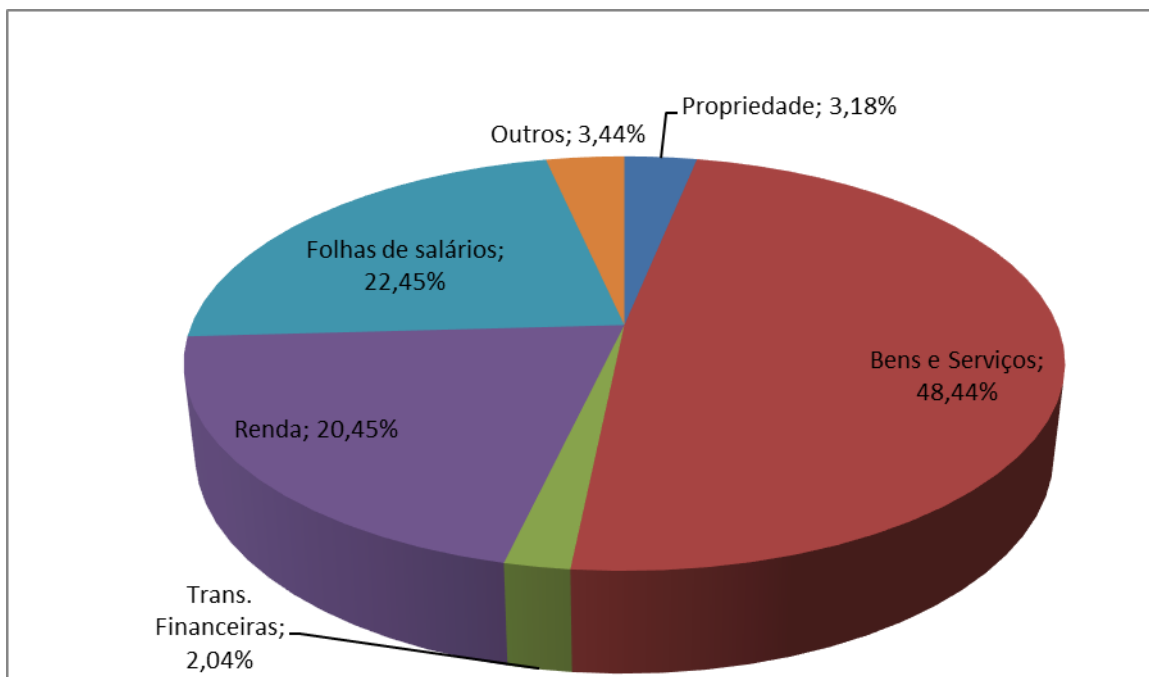
O estudo “Pobreza, desigualdade e políticas públicas”³⁴, corrobora com dados os argumentos jurídicos. Pelo que se extrai dessa pesquisa à época de sua formulação, rendimentos

³²BRASIL. Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008Apresentacao.ppt>>. Acesso em: 20 ago. 2010.

³³ Silva, Rafael Santos de Barros. Gassen, Valcir. Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e democracia. Pág. 195

³⁴ BRASIL. Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008Apresentacao.ppt>>. Acesso em: 20 ago. 2010.

de até dois salários mínimos (R\$ 1.020,00) eram tributados em 48,9%. E rendimentos maiores que 30 salários mínimos (R\$ 15.300,00) contribuía com uma carga ínfima de 26,3% (sendo que somente 3,18% eram referentes ao patrimônio).



Os dados evidenciam a regressividade da matriz tributária brasileira, retirando a riqueza dos contribuintes que menos têm, uma vez que a matriz do consumo concentra praticamente a metade de toda a incidência tributária.

Não se observa, portanto, uma política fiscal condizente com os pressupostos democráticos de governança, pois segundo esta análise, o sacrifício dos cidadãos precisam ser sentidos de forma equânime entre todos. Ao contrário, há uma desigualdade que estrutura a matriz tributária Brasileira e inviabiliza a justiça social.

A democracia, enquanto sistema de governo funda-se na participação popular nas decisões políticas. Entretanto, no Brasil, aqueles que mais financiam o Estado são os que menos têm condições de participar das tomadas de decisão, pois a falta dos recursos financeiros – que lhes são tirados quando do consumo de bens – os impede de ter acesso à qualidade de vida, à

educação e à saúde, para que possam ser cidadãos de vida digna, permitindo-lhes ter um nível mínimo de conscientização que permita sua participação crítica na sociedade.³⁵

A resolução dos problemas levantados deve-se dar com a alteração da vontade política de modo a alterar o foco da tributação, com a redefinição de sua incidência, qual seja, do consumo para a renda e o patrimônio. Ademais, deve haver uma unificação da tributação sobre o consumo, impedindo incidências múltiplas sobre bases que não se distinguem.

Uma alteração legislativa nas zonas infraconstitucionais do poder de legislar também poderia solucionar o que, em teoria, poderia ser mais simples do que proceder a uma reforma da Constituição.

³⁵ Silva, Rafael Santos de Barros. Gassen, Valcir. Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e democracia.

CAPÍTULO 3 - CASOS JUDICIAIS DE APLICAÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

3.1 IPVA e extensão a embarcações e aeronaves

O Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) está preceituado na CF/88, ART. 155, III. Atribui a competência de sua instituição aos Estados. Ainda nesse artigo, precisamente em seu parágrafo 6º, o poder constituinte originário definiu que as alíquotas mínimas do IPVA serão fixadas pelo Senado Federal e que diferenças podem ser estabelecidas em virtude do tipo e a que se destina o veículo. Ocorre que desde a sua criação, este imposto incide apenas sobre veículos automotores de trânsito terrestre.

O art. 146, inciso III da CF/88 preceitua que compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo as espécies tributárias, quais os fatos geradores, bem como quem serão os contribuintes e as bases de cálculo. Como não há Lei Complementar que disponha sobre o IPVA, devem os Estados Membros, assim como o Distrito Federal, exercerem a competência plena para legislar.

Quem tem a competência para instituir o tributo em questão são os Estados e o Distrito Federal. O fato gerador é ter a propriedade de veículo automotor.³⁶

O sujeito ativo do tributo é o Estado em que o veículo se encontrar licenciado. O art. 16 do CTN conceitua o imposto como obrigação que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. A classificação do IPVA é de tributo não vinculado, pois o produto de sua receita não é destinada a nenhuma atividade específica do Estado. Inclusive o art. 167 da CF/88 veda a vinculação na hipótese em comento.

Um aspecto importante do IPVA é seu fato gerador, sendo que recai sua incidência sobre a propriedade do veículo automotor, com exceção de pagamento nos casos de subtração de veículo, haja vista que, nesse caso, há um desencargo quanto ao ônus do adimplemento dessa obrigação, enquanto o veículo estiver na posse indevida de terceiros.

³⁶ O IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, que se considera como ocorrido: (a) na data de sua primeira aquisição (veículo novo – que não foi objeto de saída para o consumidor final); e (b) na data do seu desembaraço aduaneiro (veículo de procedência estrangeira). (PALSEN, 2012, p. 248).

Em última análise, a doutrina conceitua veículo automotor qualquer que seja seu meio de tráfego. Cumpre destacar que seriam os veículos aéreos, terrestre, aquáticos ou anfíbios dotados de força-motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural (SABBAG, 2012, 1086).

Não obstante esse conceito retirado da doutrina há uma divergência no tocante ao conceito extraído do entendimento do judiciário brasileiro. Neste entendimento, percebe-se uma exclusão dos veículos aéreos e dos aquáticos do rol dos automotores. Dessa forma, apenas os veículos que trafegam em terra seriam considerados automotores.

Essa visão está dentro da mesma linha conceitual do que preceitua o Código de Trânsito Brasileiro (CTB)³⁷

Com a definição esposada pelo CTB, o que se entende por veículo automotor abrange apenas uma quantidade bem definida de veículos, com tração viária. Dessa forma, o CTB considera, seguindo uma tendência jurisprudencial, como veículos automotores apenas veículos de circulação terrestre, quais sejam, automóveis, caminhões, motocicletas, etc.

O CTN, por sua vez, apresenta-se lacunoso quanto à definição dos termos que constituem o IPVA. Destarte, faz-se necessário analisar o que a jurisprudência explana sobre a temática levantada:

Defensor dessa corrente, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio, em voto divergente em Recurso Extraordinário (RE 255111/SP), diz que: Não se pode introduzir no dispositivo constitucional limitação que nele não se contém. A incidência abrange a propriedade de todo e qualquer veículo, ou seja, que tenha propulsão própria e que sirva ao transporte de pessoas e coisas, tais como, embarcações, aeronaves, automóveis de passeio, caminhoneta de uso misto, motocicletas, ciclomotores e automóveis de corrida.

E também no Recurso Extraordinário (379572/RJ), defende a incidência afirmando que: Tributo apenas requer o elo entre o veículo, o gênero, e o proprietário, o detentor da titularidade, ou seja, a propriedade, como está no texto, desse mesmo veículo automotor, pouco importando a natureza.³⁸

Já a doutrina aponta que:

Veículo, assim, “é o instrumento ou aparelho que, dotado de certos requisitos, serve ao transporte de coisas ou de pessoas, de um para outro lugar”. Para o IPVA, observe-se que a Constituição não restringiu a ideia de veículo à movimentação terrestre, o que implica incluir veículos para movimentação pela água e pelo ar. Porém, houve uma qualificação

³⁷ VEÍCULO AUTOMOTOR - Todo veículo a motor de propulsão que circula por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico). (BRASIL, 2013).

³⁸ MAMEDE apud OLIVEIRA; SILVA; TONZAR. 2009, p. 122).

expressa na constituição: no universo dos veículos, somente os automotores carregam para seus proprietários a obrigação tributária.³⁹

Entende-se aqui, que o entendimento propugnado pelas correntes doutrinárias, como mencionado acima, estaria mais adequado e mais apto para garantir a justiça fiscal. Não se deve haver a pretensa limitação a não incluir os aéreos e os aquáticos quanto às espécies de veículos que abarcariam a expressão “veículo automotor”.

Muitas ações foram impetradas por pessoas físicas e jurídicas contra a decisão de alguns estados pela cobrança do IPVA no caso de veículos aquáticos e aéreos.

Muito embora, o STF tenha firmado entendimento no sentido de não incidir o IPVA sobre embarcações e aeronaves, quando em 2002 exarou decisão nos RE nº 134.509/AM255.111/SP e 379.572/RJ, o assunto ainda é foco de muitas discussões, pois além de a decisão não ter sido unânime, muitos doutrinadores orientam seu entendimento no sentido de que deve haver a incidência.

Aqui analisaremos alguns acórdãos, de modo a elencar os diversos argumentos que deram sustentação a cada decisão. Pode-se perceber que existe uma tendência de proteger os ricos e poderosos, pois muitos argumentos que foram utilizados são defendidos com veemência, o que, claramente, é algo extremamente regressivo dentro do sistema tributário Brasileiro. Tal conduta adotada pelo judiciário desonera os que detêm alto poder aquisitivo, que podem ter a propriedade de veículos como embarcações e aeronaves.

Abaixo, as decisões proferidas pela suprema corte em 2002:

IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. (STF - RE: 134509 AM, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 29/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 13-09-2002 PP-00064 EMENT VOL-02082-02 PP-00364). IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. (STF - RE: 255111 SP, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 29/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 13-12-2002 PP-00060 EMENT VOL-02095-02 PP-00343)

De um lado, o voto do Ministro Relator Marco Aurélio interpreta o conceito de veículo automotor é interpretado em sentido lato e de forma ampla de modo a englobar as embarcações e aeronaves. No entanto, o seu voto foi vencido na referida sessão plenária.

³⁹ MAMEDE, 2002, p.52.

Por outro lado, o Ministro Francisco Rezek, trouxe à baila a idéia de que o IPVA foi criado para suceder a Taxa Rodoviária Única (TRU), devendo a sua aplicação harmonizar-se com o tributo extinto. A interpretação histórico-sistemática aludida aponta para a incidência do imposto apenas em veículos que se locomovem em meio terrestre.

Verifica-se que não foi acertada a decisão do Ministro Rezek, porque os objetivos da TRU e do IPVA são distintos. Pois, resta claro que o objetivo da TRU era apenas incidir sobre veículos terrestres, pela própria nomenclatura. Mas isso não deveria ocorrer com o IPVA, pois, caso houvesse uma pretensão legislativa de restringir a incidência, haveria o acréscimo da expressão “de trânsito terrestre”, ao texto constitucional, o que não ocorreu.

Cumprê destacar que o ministro Francisco Rezek, no intuito de jogar por terra a definição doutrinária de “veículos automotores”, argumentou impetuosamente de maneira a incluir naquela expressão todo e qualquer animal: “veículo porque é capaz de transportar coisas, e automotor porque independente de qualquer tração externa à sua própria estrutura física” (fl. 374 dos autos do RE 134.509).⁴⁰

Vislumbra-se, nessa investida do ministro, formas de tentar desconstruir o conceito de veículo automotor, não primando pelos preceitos básicos da justiça fiscal. Os animais já tem um enquadramento próprio, qual seja, os de “semoventes”, e o termo “motor” exige forçosamente a presença de aspectos característicos desse dispositivo. Entre os quais, incluem-se as engrenagens que, devidamente distribuídas, ajustadas e somadas a outros elementos, constituem um conjunto capaz de conferir motricidade por meio da energia mecânica.

Argumentou-se ainda, a respeito dos conflitos que poderiam originar da tributação daqueles veículos. Tendo em vista que seus registros são feitos pela União, os Estados e Municípios não têm nenhum vínculo ou controle desses veículos. Verifica-se tratar de uma questão exclusivamente de prática, o que requer ajustes, estruturação sistemática e talvez compartilhamentos de dados entre os entes federados envolvidos em tal empreita, mas que jamais seria uma razão capaz de obstar o reconhecimento da legitimidade da incidência, uma vez que nenhuma dificuldade, principalmente de natureza prática, seria tão inviável a ponto de se preferir afastar o princípio da igualdade no momento da distribuição do ônus tributário.⁴¹

⁴⁰ Silva, João Carlos da Costa. A incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves.

⁴¹ *Idem*.

Agravo de instrumento de decisão que inadmitiu RE, a e c, interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendeu ser devida a cobrança do IPVA sobre aeronaves, incidindo, no caso, a Lei Estadual 6.606/89. Alega-se violação dos artigos 22, I e 155, III, da Constituição Federal. Sustenta o agravante, em suma, que o Tribunal a quo "deu à lei estadual paulista validade desde antes suprimida por esta Egrégia Suprema Corte, que já declarara inconstitucional o permissivo da cobrança de Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA dos proprietários de embarcações e aeronaves. (...) O campo de incidência do IPVA está circunscrito à propriedade de veículos automotores de transporte terrestre." Aduz, ainda, que "a competência para legislar sobre direito aeronáutico e marítimo é exclusiva da União. (...) Não tem o Estado de São Paulo a menor ingerência, nenhum poder de disciplinar o tráfego aéreo ou marítimo, o espaço aéreo ou o mar territorial, que são bens da União." Tem razão o agravante. O acórdão impugnado divergiu do entendimento firmado pelo Plenário do STF, no julgamento do RE 134.509, sintetizado nesta "IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos (25.9.2000, Rel. p/ ac. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 13.9.2000) Automotores CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves." Assim, provejo o agravo, que converto em recurso extraordinário (art. 544, §§ 3º e 4º, do C.Pr.Civil) e, desde logo, dou provimento a este (art. 557, § 1º-A, do C.Pr.Civil). Brasília, 14 de dezembro de 2004. Ministro Sepúlveda Pertence – Relator. (STF - AI: 526452 SP Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Data de Julgamento: 14/12/2004, Data de Publicação: DJ 09/02/2005 PP-00050).

O STF julgou procedente ao agravante no tocante a incompetência do Estado de São Paulo para legislar sobre direito aeronáutico e marítimo, haja vista disposto constitucional de reservar à competência exclusiva da União. As competências aqui esposadas claramente são distintas. Uma coisa é a instituição do imposto que foi conferida pela CF/88 aos Estados. Outra já bem diferente é a da legislação sobre determinada matéria.

Outro aspecto que também não deve ser confundido é o da circulação de embarcações e aeronaves. É cediço que não deve haver qualquer ingerência do Estado no tráfego, mas este deve tributar a propriedade dos veículos dessa natureza. E mesmo que os Estados não sejam portadores de dados cadastrais desses veículos, isso se atém a uma questão de mera logística, podendo esse problema ser facilmente sanado, com o devido reconhecimento da incidência do IPVA sobre os veículos que trafegam no ar e na água.

CAPÍTULO 4 - PROJETOS DE LEI/EMENDA À CONSTITUIÇÃO PARA A EFETIVA GARANTIA DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL

4.1 Proposta de emenda à Constituição (n. 140/2012) em relação à incidência do IPVA a embarcações e aeronaves

Não obstante a interpretação prevalecente da Suprema Corte de excluir da incidência do IPVA sobre a propriedade sobre veículos de tráfego aéreo e aquático, no âmbito do poder legislativo foi apresentada uma PEC de autoria do Sindicato Nacional dos Auditores da Receita Federal (Sindifisco Nacional), que tem fim precípuo de regulamentar o tributo como instrumento de promoção de justiça social.

O texto da PEC propõe que haja extensão da obrigação tributária de pagar IPVA quando o fato gerador ocorrer da propriedade de helicópteros, jatos e turboélices.

A alteração constitucional pretendida pela PEC tem como grande enfoque o fomento à justiça social. Como o IPVA é um imposto cuja função é arrecadatória, ou seja, de reconhecida fiscalidade, pois os Estados Membros devem agregá-lo à sua receita de modo a reverter em benefícios sociais.⁴²

A atuação do Estado, nesse interim, além de reguladora é distributiva. É por meio desses recursos que o Estado pode, por vias da administração tributária, fornecer bens e serviços às camadas sociais mais espoliadas pelo sistema de produção de lucros em vigor. Assim, verifica-se que se torna um desafio para o Estado a garantia de uma melhor distribuição de riquezas, onerando aqueles que têm mais, equilibrando a matriz tributária brasileira.

Ressalta-se que o art. 145 da Constituição Federal é textual no sentido de aduzir a necessidade de observância da progressividade e da capacidade econômica do contribuinte. Resta claro que a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves com base em tais princípios, ampliaria a base de incidência do tributo e atingiria contribuintes de considerável capacidade contributiva que adquirem bens que quanto à classificação pela essencialidade, seriam supérfluos.

E, segundo tal classificação, é cediço que bens, quanto mais supérfluos forem considerados, mais sobretaxados devem ser. Quem pode adquirir bens como os citados na

⁴² Reflexos da ampliação do Campo de Incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves. Buarque Eichler, Mateus dos Santos

proposta evidentemente não são os estratos que engrossam a maioria da população brasileira, os pobres ou paupérrimos, mas sim os que têm excelentes capacidades contributivas. Tal incidência amplia a arrecadação, pois como tais bens são de vultosos valores, haveria provimento da receita orçamentária do Estado arrecadador.

Dessa forma, para que haja a justiça tributária, é necessário o esclarecimento definitivo, por meio da alteração na CF/88 para que o conceito de veículo automotor contemple tanto veículos terrestres quanto aéreos e aquáticos, de modo a eliminar, um dos pontos mais controvertidos sobre o IPVA.

A referida PEC traz dois pontos de inovação, quais sejam, passa a incidir não apenas sobre a propriedade, mas também sobre a posse de veículos automotores, terrestres, aquáticos e aéreos. Tal abrangência, entretanto, não inclui os veículos aquáticos e terrestres que tenham destinação comercial, ou seja, aqueles que transportam cargas e passageiros.

Consta como justificativa da PEC 283/13 que as alterações sugeridas, em relação a PEC 140/12, beneficiariam as transportadoras com uma regra imunizante, considerando que os mercados de transporte de passageiros são oligopolistas e facilmente repassariam o aumento dos custos para o cliente final:

A exclusão das aeronaves de uso comercial justifica-se pelo fato de que tais veículos sejam utilizados na prestação de um serviço de grande abrangência e utilidade nacional: o transporte de passageiros ou de cargas, mercados oligopolistas, que têm muita facilidade em transferir para os seus preços quaisquer incrementos nos seus custos, o que poderia resultar num efeito macroeconômico indesejado: maiores índices de inflação.

Não se verifica qualquer nebulosidade quanto à extensão conceitual do termo “veículos automotores”, o que permite que a incidência ocorra sobre veículos aquáticos e aéreos de luxo e de uso privado, quais sejam, jatinhos, helicópteros, iates, veleiros motorizados, jetskis, barcos e lanchas esportivos e de lazer.

A razão de ser da incidência, igualmente, sobre a posse dos veículos automotores quaisquer que sejam seus meios de tráfego, se dá no sentido de incluir os veículos que são adquiridos em contratos de leasing, pois não obstante sejam utilizados em território brasileiro, têm como proprietárias pessoas físicas ou jurídicas cujo domicílio extrapola os limites jurisdicionais do território brasileiro. Dessa forma, o direito tributário brasileiro não tem o condão de alcançar pessoas domiciliadas no exterior.

Por meio de dados disponíveis sobre a frota de veículos aéreos e aquáticos no Brasil pode-se fazer uma estimativa do quantitativo mínimo sobre o qual incidiria o novo IPVA.

A frota brasileira de embarcações de esporte e lazer foi estimada em cerca de 168 mil embarcações pelo Departamento da Capitania dos Portos (DCP) da Marinha do Brasil⁴³. Para o ano de 2011 a Associação Brasileira de Construtores de Barcos inventariou o total de embarcações a motor e a vela com mais de 16 pés de extensão apresentando um montante de 58.427 lanchas e 9.261 veleiros, totalizando 67.688 embarcações. Tais números são indicativos do total de veículos aquáticos sobre os quais haverá incidência do novo IPVA.

O Brasil possui a segunda maior frota de aeronaves do mundo, tendo totalizado, em 2011, 13.094 aeronaves entre aviões convencionais, turboélices, jatos e helicópteros, segundo dados da Associação Brasileira de Aviação Geral (ABAG, 2013). A frota atual de aviação executiva no Brasil possui 1.949 aeronaves, sendo 903 helicópteros, 458 aviões a jato e 588 turboélices. São estes que integram as aeronaves de luxo sobre as quais devem incidir o IPVA. Os outros 11.145 são aviões que se encontram na categoria – comerciais, que não sofrem a incidência do tributo em questão, haja vista restarem excluídos dessa tributação.

Esses números colocam a frota executiva brasileira como a maior do hemisfério sul e a terceira do mundo, atrás, apenas, dos Estados Unidos e do Canadá. Tais veículos pertencem a pessoas físicas de alto poder aquisitivo e a empresas de grande faturamento. E sobre ele não incide o mesmo IPVA que, por exemplo, tributa o trabalhador proprietário de automóveis populares e motocicletas. Seus proprietários geralmente possuem renda e ou patrimônio elevado e, por isso, capacidade maior de contribuir para financiamento do Estado.⁴⁴

A incidência desse imposto sobre tais veículos também contribuirá para que a tributação brasileira perca seus traços de marcada regressividade, tornando-se mais progressiva. Resta claro que a tributação brasileira ainda é bastante regressiva, mas não há dúvidas de que a PEC intenta equilibrar a matriz tributária brasileira e ir ao encontro da aclamada justiça social.

⁴³ RIBEIRO (2005), citando dados do Departamento da Capitania de Portos (DCP) da Marinha do Brasil. Os dados em questão são referentes ao ano de 2005. Dez anos depois, pode-se deduzir que a frota, seja consideravelmente superior.

⁴⁴ Campos, Fábio Galizia Ribeiro de. IPVA: Ampliar a Base de Incidência para Maior Justiça Tributária.

4.2. A instituição do IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas e os reflexos para o fenômeno da justiça social.

O Imposto Sobre Grandes Fortunas está previsto no art. 153, VII da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988⁴⁵. A competência para a sua instituição é da União, bem como para sua regulamentação que deve se dar por meio de Lei Complementar.

Ocorre que se passaram mais de vinte anos e não obstante a proposição de alguns projetos de lei, até a presente data não se observou a instituição do IGF no país.

No ano de 2010, foi aprovado na Comissão de Constituição e Justiça, com unanimidade, o Projeto de Lei Complementar nº 277/2008, com autoria da então Deputada Luciana Genro, conferindo efervescência ao debate, apagado por algum tempo. O projeto derradeiro que ganhou mais notoriedade foi o proposto por Fernando Henrique Cardoso quando ainda era senador pelo Estado de São Paulo, qual seja, PLP nº 202/1989.

Verifica-se a determinação constitucional no art. 153 e inciso VII que o IGF deve incidir sobre as grandes fortunas. Não se verifica, todavia a partir de quanto o montante será considerado grande. Isso deve ser determinado por lei complementar, devendo ser objeto de análise pelo legislador infraconstitucional a tarefa de precisar, conforme a realidade socioeconômica do país, o que poderia ser considerado como grande fortuna.

Não se deve, nessa toada, onerar quaisquer patrimônios que constituem as chamadas fortunas simples. É necessário que os patrimônios sobre os quais incidirão o tributo sejam excepcionais, que sobremaneira, destaquem dos patrimônios dos cidadãos em geral.

Assim, observa-se que a Constituição de 1988, no art. 153, VII, tão somente previu a possibilidade de a União *criar* o IGF, através da edição de uma lei complementar, de modo que ele poderá perfeitamente nunca vir a ser instituído. Mais de duas décadas após a promulgação da novel Carta Magna, foram apresentados dez projetos de lei com vistas a regulamentar o dispositivo constitucional mencionado, quais sejam, o PLP nº 202/1989, que se encontra pronto para a inclusão em pauta; o PLP nº 108/1989, o PLP nº 208/1989, o PLP nº 218/1990 e o PLP nº 268/1990, todos tramitando junto ao PLP nº 202/1989; o PLP nº 193/1994, o PLP nº 70/1991 e o PLP nº 77/1991, que foram arquivados em fevereiro de 1995; o PLP nº 277/2008, que também

⁴⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

está pronto para a inclusão em pauta; e, mais recentemente, foi proposto o PLP nº 26/2011, que foi apensado ao PLP nº 277/2008.⁴⁶

Os projetos que foram apresentados levantaram questões basilares para a efetiva aplicação do instituto, como o que integra uma grande fortuna, deve-se considerar um valormonetário e no caso do valor auferido for superior a esse parâmetro haverá a ocorrência do fato gerador, se deve haver correspondência a uma percentagem daqueles que mais pagam o Imposto Sobre a Renda. Se o contribuinte seria pessoa física ou jurídica, definição das alíquotas, se a incidência seria sobre o patrimônio bruto ou líquido etc.

O fato gerador, que é auferir grande fortuna, remete ao patrimônio das pessoas físicas auferido anualmente, sendo que o valor deve ser superior ao limite que é fixado pela lei regulamentadora. Tal patrimônio compreenderia bens móveis, imóveis, desde bens físicos até financeiros, assim como direitos dos contribuintes.⁴⁶

Há que se destacar dois projetos que se destacaram por sua relevância, quais sejam, o Projeto de Lei Complementar nº 202/1989 e o PLP nº 277/2008.

4.2.1 Projeto de Lei Complementar nº 202/1989

A autoria é atribuída a Fernando Henrique Cardoso, sendo o primeiro projeto de lei apresentado com o escopo de regulamentar o IGF. Consoante o que dispunha o referido projeto, o fato gerador seria a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor que excedesse dois milhões de cruzados novos.

De modo a determinar a fortuna sobre a qual o imposto incidiria, deveria haver a consideração do conjunto de todos os bens, situados no país ou no exterior, que integram o patrimônio do contribuinte, com exclusão de seu imóvel de residência –até o valor de quinhentos mil cruzados novos; os instrumentos que constituem objeto de uso pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo – desde que não ultrapassem o valor de um milhão e duzentos mil cruzados novos; os objetos de antiguidade, arte ou coleção, dentro das condições e percentuais fixados pela lei; os investimentos em infra-

⁴⁶ ALBUQUERQUE, Raíssa Carvalho Fonseca e. Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. 2014

estrutura ferroviária, rodoviária e portuária, energia elétrica e comunicações, nos termos da lei; e além de outros bens em que a posse ou uso comportem pela lei uma considerável relevância social, econômica ou ecológica.

Pelo que prediz o art. 5º do PLP nº 202/1989, o IGF incidiria em quatro diferentes alíquotas – 0,3% (de mais de dois milhões até quatro milhões de cruzados novos); 0,5% (de mais de quatro até seis milhões de cruzados novos); 0,7% (de mais de seis até oito milhões de cruzados novos); 1% (acima de oito milhões de cruzados novos) – a depender da classe de valor do patrimônio.

Na Câmara, a Comissão de Constituição e Justiça e de Redação aprovou o projeto, desde que passasse também uma emenda anexa que estabelecia como base de incidência do imposto o montante de um bilhão de cruzeiros, em oposição aos dois milhões de cruzados novos previstos na redação original. Como fundamento para a imposição da mencionada exigência, alegou-se que, do contrário, estar-se-ia tributando patrimônios não albergados pelo conceito de “grande fortuna”, ferindo, com isso, o princípio do não-confisco e a vedação à bitributação. Operada a modificação sugerida, por outro lado, o IGF, para a mencionada Comissão, seria dotado de juridicidade e constitucionalidade. A Comissão de Finanças e Tributação, a seu turno, proferiu parecer desfavorável ao PLP nº 202/1989. O deputado Francisco Dornelles, relator designado, opinou pela rejeição, alegando que esse tipo de imposto seria ultrapassado, tanto que estaria sendo abandonado noutros países para ser substituído por um imposto de renda progressivo, o qual seria muito mais apto a representar a capacidade de pagar das pessoas e a realizar a justiça fiscal.⁴⁷

4.2.2 Projeto de Lei nº 277/2008

O PLP nº 277/2008, cuja autoria é atribuída à deputada Luciana Genro, e dos deputados Chico Alencar e Ivan Valente, é mais um projeto com foco na regulamentação do IGF. Como fulcro da iniciativa, os seus autores apontaram que a alta concentração de riqueza no país fomenta o implemento de medidas que promovam uma redistribuição de renda, não obstante reconheçam que é preciso haver melhorias na fiscalização tributária para que IGF possa ser aplicado de modo

⁴⁷ BRASIL. Diário da Câmara dos Deputados. Brasília, DF, 7 dez. 2000. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.aspx?CodColecaoCsv=D&DataIn=26/2/1991&txpagina=622&altura=700&largura=800>. Acesso em: 28 mar. 2011. p. 1003.

exitoso. Quanto à justificação do projeto, demonstraram, também, descontentamento com muitas disposições do PLP nº 202/1989. Conquanto, o PLP nº 277/2008 enuncia uma série de mudanças em seu teor, visando a corrigir suas deficiências. Pelo PLP nº 202/1989, há o permissivo da dedução do IR do valor pago a título de IGF, o que seria descabido para os deputados Chico Alencar, Ivan Valente e Luciana Genro, uma vez que o objetivo do imposto seria justamente onerar mais com a tributação os contribuintes com maior capacidade contributiva para tanto. Para eles, as alíquotas e faixas de tributação também precisariam ser revistas, uma vez que os valores estão desatualizados, e as alíquotas propostas não possuem progressividade suficiente, considerando a má distribuição da renda no Brasil.

Conforme o PLP nº 277/2008, o IGF teria por fato gerador a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a dois milhões de reais. Seriam considerados sujeitos passivos do imposto as pessoas físicas domiciliadas no Brasil, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, em relação ao patrimônio que tiver no país.

Para fins de incidência do imposto, fortuna poderia ser compreendida como o conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, integrantes do patrimônio do contribuinte, excluídos, contudo, os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de trezentos mil reais; os objetos de antiguidade, arte ou coleção; bem como outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

O IGF teria como base de cálculo o valor do conjunto dos bens que compõem a fortuna, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte, exceto aquelas contraídas para a aquisição dos bens não compreendidos pelo conceito de fortuna, acima mencionados. Tais bens seriam avaliados pela base de cálculo do imposto territorial ou predial, rural ou urbano, ou se situados no exterior, pelo custo de aquisição, quando imóveis, e pelo seu valor atualizado, em se tratando de créditos pecuniários sujeitos a correção monetária ou cambial. Quanto aos demais bens, o valor seria determinado pelo custo de sua aquisição pelo contribuinte. O PLP nº 277/2008 estabelece a incidência progressiva do IGF, segundo cinco classes distintas de valores patrimoniais, cujas alíquotas variariam entre 1% e 5% – 1% (de mais de dois milhões até cinco milhões de reais); 2% (de mais de cinco até dez milhões de reais); 3% (de mais dez até vinte milhões de reais); 4% (de

mais de vinte até cinquenta milhões de reais); 5% (acima de cinquenta milhões de reais) – além de uma classe inicial isenta.⁴⁸

Após a sua propositura, em 26 de março de 2008, o PLP nº 277/2008 seguiu, primeiramente, para a Comissão de Finanças e Tributação. Entretanto, o parecer elaborado pelo deputado João Dado (PDT/SP), designado como relator, não chegou a ser votado, tendo transcorrido *in albis* o prazo previsto para que a matéria fosse analisada pela Comissão.⁴⁹

Em seguida, o PLP nº 277/2008 passou para a Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, sendo recebido sob a relatoria do deputado Régis de Oliveira. O deputado foi enfático, em seu parecer, que a instituição do IGF não tem o condão de punir a acumulação de riqueza, mas sim promover um sistema tributário mais justo, de modo que os pobres paguem menos e os ricos paguem mais impostos sobre a renda, em observância à capacidade contributiva de cada um. Para ele, o IGF deveria funcionar como um imposto complementar ao IR, tornando as desigualdades sócias mais amenas no país, mormente em decorrência da péssima distribuição de renda. Com a arrecadação do IGF, pois, o governo teria uma receita maior disponível para investimento em serviços sociais como saúde, educação, moradia e infraestrutura, dentre outros serviços básicos destinados às camadas menos favorecidas da população.

Em 31 de janeiro de 2011, o PLP nº 277/2008 foi arquivado pela Mesa Diretora da Câmara, tendo sido desarquivado em 14 de março de 2011. Ato contínuo, apensou-se ao projeto o PLP nº 26/2011, propositura mais moderna com a pretensão de regulamentar o IGF. Resta saber, pois, se o PLP nº 277/2011 terá melhor sorte que o PLP nº 202/1989, chegando efetivamente a ser votado pelos parlamentares e devidamente aprovado pelo parlamento. Isso pode ser muito difícil, haja vista que adotar medidas que constituam verdadeiros encargos aos grandes detentores de capital – justamente os titulares das grandes fortunas –, que exercem substancial influência no cenário político nacional, é realmente uma tarefa muito difícil.

⁴⁸ BRASIL. Diário da Câmara dos Deputados. Brasília, DF, 7 dez. 2000. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.aspx?CodColecaoCsv=D&DataIn=26/2/1991&txpagina=622&altura=700&largura=800>. Acesso em: 28 mar. 2011. p. 1003.

⁴⁹ *Idem*.

4.2.3 Posicionamento Crítico sobre a instituição do IGF

Os argumentos contrários à instituição do IGF são numerosos, como aqueles que afirmam que o IGF desemboca numa tributação excessiva sobre o fluxo de rendimentos, haja vista que a renda - fluxo que gera o patrimônio – e as diversas outras formas de acumulação de riquezas já estariam sendo tributadas por outros impostos. Dessa forma, haveria uma dupla tributação de rendimentos poupados, tendo em vista que quando a renda fosse auferida pelo agente econômico, sofreria a incidência do Imposto de Renda, e quando fosse poupada, estaria sujeita à incidência do IGF, além de tributos como IPTU, IPVA e ITR.

A tributação de vultosas fortunas serviria para fomentar a fuga de capital financeiro para países que não imponham o referido encargo, precipuamente em um estágio avançado de globalização, que facilita a movimentação do fluxo de capital.

Os bens com facilidade de ocultação como joias, títulos ao portador, valores mobiliários etc., atuaria como um óbice à eficiência da fiscalização da exatidão do patrimônio líquido calculado pelo contribuinte.⁵⁰

Por outro lado, a criação do IGF se justificaria pela distribuição de renda no Brasil ser extremamente perversa e assimétrica, o que demanda a instituição de mecanismos que atuem de modo a promover a justiça fiscal. O referido imposto seria um meio muito eficaz como uma forma de diminuição das disparidades e abismos sociais, cuja aplicação seria uma forma de observar, inclusive, um mandamento constitucional. Uma quantidade demasiadamente reduzida de contribuintes, por outro lado, atuaria de modo a facilitar a cobrança e o controle da respectiva exação.

Corsatto ressalta que o IGF teria a utilidade adicional de subsidiar a fiscalização da arrecadação do Imposto de Renda, além de outros impostos incidentes sobre o patrimônio, além de combater a evasão fiscal, por meio de cruzamentos de dados e informações tributárias. Reconhece-se aqui a arrecadação ínfima, mas salienta-se que o intuito da presente medida não é meramente fiscal, pois é um imposto estatístico, complementar e potencializador dos resultados do IR. Destarte, sua finalidade extrafiscal poderia ser observada, inobstante a arrecadação de valor quase desprezível.

⁵⁰ CF. Sousa, Ueren Domingues de. O Imposto sobre Grandes Fortunas.

Ressalta-se que há certos espaços vazios na tributação das terras rurais e sobre imóveis urbanos e a pífia tributação sobre heranças e doações poderiam ser contornadas por meio da incidência do IGF.

No tocante às críticas do IGF quanto ao prejuízo à poupança, o então deputado José Pimentel proferiu uma análise interessante em defesa do IGF, quando da apreciação do PLP nº 202/1989 pela Comissão de Finanças e Tributação, que não há embasamento técnico para tal conjectura, pois as decisões de investimento analisam em primazia as perspectivas de rentabilidade líquida. O panorama econômico e as estabilidades políticas e econômicas são os fatores que são postos à análise para os referidos investimentos de “estocagem” e não a existência de um determinado imposto.

As ponderações críticas no sentido de que o IGF incidiria sobre bens e rendas já tributados, incorrendo em verdadeiro *bis in idem* fiscal não merecem prosperar, haja vista o fato gerador seja diferente. A previsão constitucional informa que o imposto deve recair sobre grandes fortunas, não sobre patrimônios e fortunas simples, há um marcador que não deve ser desconsiderado e que individualiza o tributo, distinguindo de outros impostos.

Por outra perspectiva, haveria o afastamento da cobrança de mais de uma exação sobre o mesmo fato gerador, pois o IGF é imposto de caráter complementar, constituindo um instrumento por meio do qual o fisco conseguiria se livrar da incidência de um ou mais impostos, quando estes eram devidos, ou até corrigir fluxos de rendas captados a menor, igualmente em decorrência de alguma manobra desventurada. Nessa toada, o IGF teria como principal escopo ampliar o alcance da tributação sobre os ganhos de capital, assumindo, portanto, um objetivo eminentemente fiscal.

Em suma, a posição aqui defendida é que a referida exação constituiria importante instrumento para o alcance da justiça fiscal. A justiça fiscal está atrelada à idéia de oneração equitativa dos contribuintes, de acordo com sua capacidade contributiva, sendo, dessa forma, a expressão do princípio da igualdade no tocante à arrecadação tributária. Destarte, a justiça fiscal deve constituir um dos valores supremos de um Estado Democrático de Direito, para que as necessidades do Estado sejam providas, sem que haja sobrecarga aos contribuintes, assim como deve haver proporcionalidade, mormente, entre as cargas tributárias compelidas aos diferentes estratos sociais, com a plena observância do princípio da capacidade econômica de cada um. Em

tal cenário, o IGF apresenta-se como uma alternativa eficaz para a edificação de um sistema tributário mais justo e equilibrado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não se pode negar que o estudo do direito deve estar atrelado ao que ocorre dentro do prisma de evoluções e involuções sociais. O estudo de políticas de justiça fiscal, portanto, faz-se muito caro a essa pretensão lógica de ligar o direito ao que ocorre dentro da sociedade.

No Brasil, não são poucas as notícias que veiculam o tema aqui trazido à baila. A abertura da discussão é visível nos meios de comunicação de massa, e atingem a todos, mesmo aqueles mais alijados dos processos educativos e que possam compreender esse fenômeno. Resta claro que todos são afetados pelas forças motrizes da ânsia arrecadatória do Estado, o que não se tem verificado é uma verdadeira igualdade entre os contribuintes, haja vista a natureza regressiva da nossa matriz tributária.

O sistema de produção capitalista pode ser um agravador de disparidades sociais, mas o Estado, na figura de soberano e detentor dos poderes da República, deve reduzir os abismos existentes, e sua atuação é essencial para propugnar o acesso de todos não apenas aos serviços sociais, como contraprestação à liquidação de exações, mas deve buscar políticas que efetivamente incentivem a diminuição dos efeitos perversos do sistema capitalista, como forma de consolidação de uma moderna democracia.

É em tal perspectiva que um recorte temático pode ser muito importante para se fazer uma análise e criticar políticas ou escolhas que vão à contramão das insígnias da justiça fiscal e optar, por outras, que reforcem o objetivo de concretização da tributação justa.

Neste trabalho, procurou-se analisar precipuamente, por meio de um recorte, exações fiscais no âmbito do executivo como o IPTU (Imposto sobre a propriedade Territorial e Urbana), dentro da análise dos cinco municípios, quais sejam, Porto Alegre, Recife, Fortaleza, Curitiba e Belo Horizonte.

Para diminuir a marcada regressividade da matriz tributária, os municípios devem seguir evidentemente um sistema mais progressivo, que leve em conta a capacidade econômica daquele que tem condições de obter um imóvel de valores mais elevados. Em que pese isso, na pesquisa trazida para o presente estudo, ainda há alíquotas que são fixadas com base na regressividade, como é o caso de Belo Horizonte para imóveis não residenciais. O modelo de Curitiba é o mais sofisticado e o que seria mais recomendado, pois ao estabelecer um conjunto maior de alíquotas para imóveis residenciais, qual seja, nove, também admite maior quantidade de alíquotas para a

gradação em imóveis não residenciais, que ainda é muito superior ao modelo adotado por Belo Horizonte.

Na análise que é realizada para a tributação sobre o consumo que constitui cerca de 48,42% da arrecadação da receita, verifica-se que tal tributação é a grande geradora de injustiças sociais. Ademais, seus efeitos perversos são anestesiados pelo fenômeno da tributação indireta, haja vista que o consumidor final não sente que está pagando a exação, tendo em vista que ela está embutida no preço dos bens e dos serviços.

A regressividade em tais tributos se dá conquanto não existem alíquotas diferenciadas a propugnar pagamentos diferenciados de modo a observar o princípio da capacidade contributiva. Além disso, é muito claro que há uma sobrecarga dos tributos sobre o consumo na renda dos contribuintes que integram as classes mais baixas.

No que tange ao IPVA, é necessário que se afaste o entendimento do STF de que não deve haver a incidência para embarcações e aeronaves e que seja devidamente aprovado o projeto de emenda à constituição (140/2012), pois os detentores de veículos de via terrestre são os que não gozam do mesmo poder aquisitivo daqueles que podem ser proprietários de veículos de via marítima e aérea, isso também pode ser considerada uma medida que seria fiscal, no sentido de arrecadar, mas também seria extrafiscal, no sentido de onerar aqueles que têm mais recursos e que são subonerados em comparação aos contribuintes de baixa renda.

A devida instituição do IGF constituiria outra medida, pois além de ser um imposto progressivo, é uma proposta que atende a própria previsão constitucional e o princípio da capacidade contributiva.

Deve-se onerar principalmente aqueles que têm altíssimos níveis de riquezas e que precisam ser redistribuídas com a reversão em políticas sociais, pois, em termos comparativos aos impostos que incidem sobre o consumo, por exemplo, uma pessoa de classe baixa ou miserável sofre com a exação da tributação sobre o consumo, mas o contribuinte que adimpliria o IGF nem sente o efeito dessa exação, pois percentualmente à sua riqueza é irrisória. Não se fala aqui em punir os detentores de grandes capitais, mas em justiça.

A credibilidade quanto ao retorno em políticas sociais pode estar comprometida pela escalada da corrupção e a falta de transparência, ocorre que isso não pode perpetuar a regressividade da matriz tributária brasileira, que é focada no consumo.

Não é porque há corrupção, que apenas o pobre deve ser o sujeito financiador, isso é muito fluido, em um sistema ideal, transparente e sem corrupção, tanto o contribuinte pobre quanto o rico deve sofrer reduções em suas 'riquezas' que reflitam a capacidade econômica para contribuir.

Ante as razões expostas, uma matriz tributária regressiva como a do Brasil precisa de políticas que atuem no sentido de aumentar a progressividade, devendo focar sua arrecadação em impostos cujas alíquotas sejam progressivas, por exemplo, de modo a reduzir o ônus sobre quem menos têm e se esforçar em onerar quem ganha mais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Raíssa Carvalho Fonseca e. Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, 2014.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Editora Forense. Rio de Janeiro, 1998.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. A Construção do Estado Social Brasileiro na Transição da Modernidade: A Extrafiscalidade como instrumento de legitimação do Estado Social na Perspectiva Funcional do Direito. Brasília, 2013

BRASIL. Diário da Câmara dos Deputados. Brasília, DF, 7 dez. 2000. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.aspx?selCodColecaoCsv=D&Datain=26/2/1991&txpagina=622&altura=700&largura=800>. Acesso em: 28 mar. 2011. p. 1003.

BRASIL. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/2010_nt016_marco_dimac.pdf>. Acesso em 20 ago. 2010.

BRASIL. Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008Apresentacao.ppt>>. Acesso em: 20 ago. 2010.

BRASIL. Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008Apresentacao.ppt>>. Acesso em: 20 ago. 2010.

BRITO, Hugo de. Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros. 31ª Edição. São Paulo, 2010.

CAMPOS, Fábio Galizia Ribeiro de. IPVA: Ampliar a Base de Incidência para Maior Justiça Tributária, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1986.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 27. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

CASALTA NABAIS, José. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009

CF. Sousa, Ueren Domingues de. O Imposto sobre Grandes Fortunas. 2013

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996

- FERREIRA, Abel Henrique. O Princípio da Capacidade Contributiva frente aos Tributos vinculados e aos Impostos Reais e Indiretos. Revista Fórum de Direito Tributário, 2003
- FERRETI, Renata Cardoso e FUNCHAL, Bruno. Efeito da Regulação Trabalhista e Tributária nos investimentos no Brasil. Revista Administrativa Mackenzie. São Paulo, 2011.
- GASSEN, Valcir, Pedro Júlio Sales D'Araújo e Sandra Regina da F. Paulino. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. 2013
- GASSEN, Valcir. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar quem ganha menos.
- GIGANTE, Camila Mesquita Sampaio Giovannini; ALEIXO, Renata Comunale; ROMÃO, Peterson Luiz ; KOMATSU, Vanessa. Do Princípio da Seletividade e da Essencialidade frente à Alíquota do ICMS. <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS/article/viewFile/2623/2410>
- LAGEMANN, Eugenio. Tributação Equitativa. Ensaio FEE, Porto Alegre, 2001.
- MARINS, James. Justiça Tributária e Processo Tributário (ensaio). Curitiba: Universitária Champagnat, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva, igualdade e justiça. Revista Brasileira de Direito Constitucional, n. 2. Belo Horizonte: Fórum, 2003
- MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária in Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil. Mapa Fiscal Editora, Sup. Esp. I Congresso o Bras. de Direito Financeiro, 1978.
- MELO José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- MORAES, Germana de Oliveira. Palestra ministrada no Seminário sobre Reforma Tributária, promovida pelo Conselho da Justiça Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em março de 2003, Fortaleza – CE
- MOSCHETTI, Francesco. Capacità contributiva. In: Enciclopedia Giuridica Treccani. Roma: Istituto della Enciclopedia Italiana, 1988
- PAULSEN, Leandro. Direito tributário. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- PINHEIRO FARO, Júlio. Justiça Fiscal e Solidariedade: Deveres fundamentais e a concretização de direitos fundamentais.

SÁ, José Delfino. CAVALTANTI, Carlos Arthur Mattos Teixeira; KALID, Ricardo de Araújo; MALVEIRA, Ulisses de Araújo. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas, 2013.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário - 4ª Ed. 2012

SANTOS, Mateus dos. Reflexos da ampliação do Campo de Incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves. Buarque Eichler, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, João Carlos da Costa. A incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves, 2014.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 34ª Edição, Editora Malheiros. São Paulo, 2010.

SILVA, Rafael Santos de Barros. Gassen, Valcir. Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e democracia. 2011

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 13ª Edição. Editora Renovar. Rio de Janeiro, 2006. p. 374.

VILLEGAS, Hector. Curso de Direito Tributário, trad. Roque Antonio Carrazza, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1989.

WAGNER, José Carlos Graça. Penalidades e Acréscimos na Legislação Tributária. Resenha Tributária. SP, 1979.

ZANOTTI Luiz Antonio Ramalho, Maria de Fátima Ribeiro. O tributo como fator de geração da justiça fiscal e do bem-estar social.